

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI**  
**ÖZEL HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TACİRİN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

**Mert ÇAKICI**

**Danışman**  
**Yrd. Doç. Dr. Yaşar CAN GÖKSOY**

**İZMİR-2017**

## TEZ ONAY SAYFASI



## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Tacirin Defter Tutma Yükümlülüğü” çalışmanın adlı, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../..../2017

Mert ÇAKICI



**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Tacirin Defter Tutma Yükümlülüğü**  
**Mert ÇAKICI**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Özel Hukuk Anabilim Dalı**  
**Özel Hukuk Programı**

Tacirin ticari defter tutma yükümlülüğü birçok noktada önem arz etmektedir. Bu yükümlülük başta tacirin kendisi, Devlet ve alacaklıları etkilemektedir. Ticaret hukukunda tacirler arasındaki ticari ilişkiler ve ticari davalarda son derece önemli olan defterler ve bu defterlerdeki kayıtlara itibar edilmesi için defter tutma yükümlülüğünün kanunlarda belirtilen şekil ve esaslara uyularak yerine getirilmesi gerekir.

Ticari defterler Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Ancak Türk Ticaret Kanunu, bu defterlerin içeriği ve kayıt zamanı gibi konularda Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunduğu için Vergi Usul Kanunu hükümlerine de değinilmiştir.

İşbu çalışmada Türk Ticaret Kanunu ekseninde defter tutma yükümlülüğü, tacir kavramından hareketle ele alınmıştır. Öncelikle defter tutma yükümlülüğüne ilişkin genel bilgiler, amaç, ilkelerden bahsedilmiştir. Devamında ise tacirin tutmakla mükellef olduğu defter ve belgelere yer verilmiştir. Son olarak ise tacirin yükümlülüğünü yerine getirmesi halinde sonuçlar ile yerine getirmeme halinde sonuçlar üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Tacir, Türk Ticaret Kanunu, Ticari Defterler, Defter Tutma Yükümlülüğü, Defter ve Belgelerin Düzenlenme Esasları, Defter ve Belgelerin İbrazı, Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranma, Ticari Defterlerin İspat Gücü ve Delil Niteliği

**ABSTRACT**  
**Master Thesis**  
**The Obligation To Traders Bookkeeping**  
**Mert ÇAKICI**

**Dokuz Eylül University**  
**Graduate School of Social Sciences**  
**Department of Private Law**  
**Private Law Program**

Merchants the legal regulations according to the obligation of commercial bookkeeping at several points is important. This liability is initially the dealer itself, affects the state and creditors. Important for the commercial relationships and trials among the trader in point of mercantile law, the charge of the keep book must observed with obeying the legal rules which are related wise and substance.

Commercial books are prescribed by Turkish Commercial Code. However, the Turkish Commercial Code and the recording time of the content of this book, which refers to issues such as the provisions of the tax procedure law in tax procedure law are also discussed.

In the present study, the Turkish Commercial Code with the merchant bookkeeping liability in the axis of the concept is discussed. Bookkeeping is primarily the duty of general information, objectives and principles has been mentioned. It is bound in the continuation to keep books and documents that have been given to the trader. Finally, the merchant fulfilling the obligation of results will focus on the results and in case of nonperformance.

**Keywords: Merchant, The Turkish Commercial Code, Commercial Books, The Obligation Of Bookkeeping, The Principles Of Issuance Of Books And Documents, Submission Of Books And Documents, Compliance With The Obligation Of Bookkeeping, The Proof Of The Nature Of Evidence And The Strength Of The Commercial Registry**

# TACİRİN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	i
YEMİN METNİ	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
İÇİNDEKİLER	v
KISALTMALAR	x

GİRİŞ	1
-------	---

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### TACİRİN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE KAVRAMSAL BAKIŞ

I. GENEL ÇERÇEVE	4
II. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN ORTAYA ÇIKIŞI VE TÜRKİYE'DE TARİHİ GELİŞİMİ	6
III. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN AMAÇ VE ÖNEMİ	7
A. Genel Olarak	7
B. Tacir Açısından Amaç ve Önemi	8
C. Ortaklar Yönünden Amaç ve Önemi	11
D. Üçüncü Kişiler Yönünden Amaç ve Önemi	11
E. Devlet Yönünden Amaç ve Önemi	13
IV. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ KAVRAMI	14

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**TACİRİN TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLDUĞU DEFTERLER**

I. GENEL OLARAK	16
II. YEVMİYE DEFTERİ	17
III. DEFTERİKEBİR (BÜYÜK DEFTER)	18
IV. ENVANTER DEFTERİ	19
A. Envanter	19
B. Bilanço	21
C. Finansal Tablolar ve Değerleme İlkeleri	23
V. MUHASEBE İLE İLGİLİ OLMAYAN DEFTERLER	25
A. Pay Defteri	25
B. Yönetim Kurulu Karar Defteri	27
C. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	28

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**İLKELER İŞİĞİNDA DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ**

I. GENEL OLARAK	30
II. YÜKÜMLÜLÜĞÜN “TACİRLİK” SIFATIYLA BAŞLAMASI	32
III. TACİR OLARAK DEFTER TUTMAKLA “YÜKÜMLÜ” KİŞİ	35
A. Genel Olarak	35
B. Gerçek Kişi Tacir	37
C. Tüzel Kişi Tacir	38
1. Kollektif Şirket	39
2. Komandit Şirket	39
3. Anonim Şirket	39
4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket	40
5. Limited Şirket	41
6. Kooperatifler	41
D. Tacir Olmayıp Defter Tutma Yükümlülüğü Bulunanlar	42
1. İktisadi Kamu Müesseseleri	42

2. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler	43
3. Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar	43
4. Çiftçiler	43
5. Tacir Sayılanlar ve Tacir Gibi Sorumlu Olanlar	44
6. Donatma İştiraki	44
IV. YÜKÜMLÜLÜĞÜN “TACİRLİK” SIFATININ KAYBI İLE SONA ERMESİ	45
V. YÜKÜMLÜLÜĞÜN HESAP DÖNEMİ ESASINA DAYANMASI	46
A. Normal Hesap Dönemi	47
B. Özel Hesap Dönemi	47
C. Sınırlı Hesap Dönemi	48
1. Adi Ortaklık ve Şahıs Şirketlerinde Ortak Değişikliği	50
2. Sermaye Şirketlerinde Ortak Değişikliği	50
VI. MUHASEBE USULÜNÜ SEÇMEDE SERBESTLİK İLKESİ	51
VII. ŞEKİSEL KURALLARA UYULMASI ZORUNLULUĞU	52
A. Dilin Türkçe ve Para Biriminin Türk Lirası Olması	52
B. TTK m.64/3 Gereği Tebliğde Yer Alan Hususlar	55
C. TTK m.64/5 Atfı Gereği VUK Kapsamında Şekli Hususlar	56
VIII. TTK M. 88 GEREĞİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU İLKELERİ	57
IX. KAYITLARIN ZAMANINDA TUTULMASI İLKESİ	58
X. DEFTERLERİN TASDİKİ ZORUNLULUĞU	59
A. Genel Olarak	59
B. Tasdike İlişkin Açılış Onayı	60
C. Kapanış Onayı	61
XI. DEFTER SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ	64
XII. ZAYİ HALİ VE HÜKÜMLERİ	66

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN SONUÇLARI**

I. GENEL OLARAK	71
II. TİCARİ DEFTER VE BELGELERİN İBRAZİ	72
	vii



A. Türk Ticaret Kanunu Bakımından İbraz ve İnceleme	73
1. Ticari Defter ve Belgelerin İbrazı	73
a. Fiziken İbraz	73
b. Fatura Özelinde İbraz	75
c. Elektronik Ortamda İbraz	79
2. Ticari Defter ve Belgelerin İncelenmesi	80
a. Mirasa İlişkin Uyuşmazlıklar	80
b. Şirket Tasfiyesine İlişkin Uyuşmazlıklar	81
c. Diğer Haller Kapsamında “İflas”	82
B. Vergi Usul Kanunu Bakımından İbraz ve İnceleme	82
III. TİCARİ DEFTER VE BELGELERİN İSPAT FONKSİYONU	85
A. Genel Olarak	85
B. İspat Kavramı	86
C. Ticari Defter ve Belgelerin Delil Niteliği	90
1. Ticarî Defterlerin Sahibi Lehine Delil Olması	92
a. Defter Tutma Yükümlülüğünün Bulunması	93
b. Tarafların Tacir Olması	93
c. Her İki Taraf İçin Ticari İş Niteliğinde Bir Uyuşmazlık Olması	93
d. Ticari Defterlerin Kanuna Uygun Tutulmuş Olması	94
e. Kayıtların Birbirini Doğrulaması	95
f. Olumsuz Şart	96
2. Ticarî Defterlerin Sahibi Aleyhine Delil Olması	96
a. Ticari Defterlerin Kanuna Uygun Tutulmaması	97
b. HMK m.222/5 Hali	98
c. Ortak Hususlar	98
D. Vergi Hukuku Bakımından Ticari Defterler ve İspat	99
IV. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYGUN DAVRANMAMANIN SONUÇLARI	101
A. Ticaret Hukuku Açısından Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranmamanın Sonuçları	101
B. İcra ve İflas Kanunu Açısından Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranmamanın Sonuçları	103

C. Ceza Hukuku Açısından Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranmamanın Sonuçları	104
1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sonuçlar	104
2. Türk Ceza Kanunu Bakımından Sonuçlar	105
3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Sonuçlar	106
SONUÇ	110
KAYNAKÇA	112



## KISALTMALAR

<b>Araş.</b>	Araştırma
<b>Bkz.</b>	Bakınız
<b>Dr.</b>	Doktor
<b>C.</b>	Cilt
<b>E.</b>	Esas
<b>EÜHFD</b>	Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
<b>HAD.</b>	Hukuk Araştırmaları Dergisi
<b>HMK.</b>	Hukuk Muhakemeleri Kanunu
<b>HUMK</b>	Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
<b>IFRS</b>	Uluslararası Muhasebe Standartları
<b>K.</b>	Karar
<b>KGK</b>	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
<b>MSUGT</b>	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
<b>m.</b>	Madde
<b>RG.</b>	Resmi Gazete
<b>s.</b>	Sayfa
<b>S.</b>	Sayı
<b>TCK.</b>	Türk Ceza Kanunu
<b>TTK.</b>	Türk Ticaret Kanunu
<b>Vd.</b>	Ve devamı
<b>VUK.</b>	Vergi Usul Kanunu
<b>Y.</b>	Yargıtay
<b>Y. HD.</b>	Yargıtay Hukuk Dairesi
<b>YHGK</b>	Yargıtay Hukuk Genel Kurulu
<b>YİBGK</b>	Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu

## GİRİŞ

Gerçek ve tüzel kişi tacirler, tacir olmanın nimet ve külfetlerini bünyelerinde taşımaktadırlar. Tacir olmanın bir sonucu olarak, tacirin belge düzeninin de objektif ve denetlenebilir olması ehemmiyet arz etmektedir. Türk Ticaret Kanunu ve birçok Yargıtay kararında bahsedilen “basiretli bir tacir” ticari defter ve belge düzenini eksiksiz ve tam tutmakla mükelleftir. Aksi halde kendisinden beklenen basiretli bir tacir gibi davranma yükümlülüğünü ihlal eder.

Basiretli bir tacirin defter tutma yükümlülüğü, gerçek ve tüzel kişi tacirin, ticarî işletmenin iktisadi ve mali durumu ile üçüncü kişilerle arasında bulunan ticari ilişkilerle ilgili objektif olarak denetlenebilirliği ve bilgi verme amacına hizmet etmektedir. Ayrıca defter tutma yükümlülüğü ticaret hukuku yanı sıra vergi hukukunda da önemli sonuçları olan ve irdelenen müesseselerden biridir. Dolayısıyla tacirin defter tutma ödevi, ticaret hukuku ve vergi hukuku ilişkisi içerisinde disiplinler arası bir müessesedir.

Tacirin defter tutma ödevi hem 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda pozitif düzenlemelere konu olmuştur. Türk Ticaret Kanunu’na göre defter tutma; ticarî işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve yıllardır süre gelen ticari ilişkiler ile yıl içerisindeki ticari ilişkilerin akıbeti ile ilgili sonuçları tespit etmekte oldukça önemlidir. Vergi Usul Kanunu’na göre tacirin defter tutması, vergi yükümlüsünün vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarının, vergiyi doğuran olayın vukuuna ilişkin tespitlerin yapılması açısından önemlidir. Ayrıca tacirin vergisel faaliyet ve hesap sonuçları ile vergisel işlemlerinin vergi karşısındaki durumunun kayıtlar üzerinden tespit edilmesi için de defter tutma yükümlülüğü önem arz eder. Bunun yanı sıra hesap ve kayıtlar yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumunun hukuki ve fiili olarak belirlenmesi amacı da defter ve belgelerin hizmet ettiği amaçlardandır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu tacirin defter tutma ödevi ile ilgili yeni düzenlemeler getirmiştir. 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu defter tutma ödevi ile tutulan defterleri gerçek ve tüzel kişi tacir kavramına göre belirlemekte idi. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile tacirler bakımından tutulması gereken defterler şu şekilde belirtilebilir: yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri, muhasebe defterleri, pay defteri, yönetim kurulu defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere

defteri. Ayrıca tabi oldukları kanunlar gereği defter tutmakla yükümlü olanlara ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını sağlamak amacıyla, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulamasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak ve gerekli kararları almak, bu konuda kendi alanları itibarıyla düzenleme yetkisi bulunan kurum ve kuruluşların yapacakları düzenlemeler hakkında onay vermekle görevli Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından belirlenmektedir<sup>1</sup>.

Türk Ticaret Kanunu ile Vergi Usul Kanunu tacirlerin özel hukuk alanında tutması gereken defterler ile vergi hukuku alanında tutması gereken defterleri birbirinden farklı olarak düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre iş hacmi esas alınarak birinci sınıf tacir ve ikinci sınıf tacir ayırımına göre ticari defter ve belgeleri düzenlemiştir. İş hacmi daha kapsamlı olan birinci sınıf tacirler bilanço esasına göre defter tutma ödevi ile iş hacimleri bilanço esasına göre defter tutmayı gerektirmeyen ikinci sınıf tacirler ise işletme esasına göre defter tutmaktadırlar. Ayrıca Vergi Usul Kanunu gereğince tacirler yanında serbest meslek kazanç sahipleri, zirai kazanç sahipleri, iktisadi kamu müesseseleri ve dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma ödevi bulunmaktadır.

Tacirin defter tutma ödevi tacirin işlemlerine ilişkin olarak düzeni sağlamakta ve basiretli bir tacir gibi hareket ettiğini göstermektedir. Tacirlerin üçüncü kişilerle ilişkileri bakımından ise işbu ödevin yerine getirilmemesi, tacirin bir uyuşmazlıkta kendi defterlerini ispat aracı olarak kullanılamaması sonucunu doğurmaktadır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, defterlerin delil niteliği ile ilgili düzenleme içermemekte iken bu kez kanunkoyucu 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, ticari defterlerin delil niteliğine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Tacirin tutmakla yükümlü olduğu ticari defter ve belgeler, ispat aracı olarak kendisi lehine ve belli koşullar kapsamında ise kendisi aleyhine delil niteliği taşımaktadır.

---

<sup>1</sup> Detaylı bilgi için bkz. 660 SAYILI KAMU GÖZETİMİ, MUHASEBE VE DENETİM STANDARTLARI KURUMUNUN TEŞKİLAT VE GÖREVLERİ HAKKINDA KANUN HÜKMÜNDE KARARNAME.

Tacirin defter tutma ödevine ilişkin tasdik, kayıt ve hesap düzenine ve defterlerin muhafaza ve ibraz yükümlülüğüne ilişkin olarak uyulması gereken esas ve usuller ile bunlara uyulmaması halinde karşılaşılan yaptırımlar Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında düzenlenmiştir.

Çalışmamız, tacirin defter tutma ödevine ilişkin olduğu ve özel hukuk kapsamında ele alındığı için Türk Ticaret Kanunu temel alınarak kaleme alınmıştır. Ancak müessese olarak disiplinler arası olması, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan genel düzenlemeler de dikkate alınmıştır. Ayrıca Yargıtay içtihatları ile de uygulamaya ışık tutulması amaçlanmıştır.

Çalışmamız dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, defter tutma hususu amaç ve kavram olarak ele alınmıştır. İkinci bölümde ise Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutulması zorunlu defterler incelenmiştir. Üçüncü bölümde defter tutma yükümlülüğü kapsamında ilkeler göz önünde bulundurularak defter tutma ödevinin başlaması ve sona ermesi ile defter kayıt, tasdik ve hesap düzenlerine ilişkin hususlar açıklanmıştır. Son ve dördüncü bölümde ise defter tutma yükümlülüğüne aykırılığın sonuçları incelenmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### TACİRİN DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE KAVRAMSAL BAKIŞ

#### I. GENEL ÇERÇEVE

Tacirin defter tutma yükümlülüğü, ana hatlarıyla 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş ve hüküm altına alınmış olup basiretli tacirin ticaret hukuku ve vergi hukuku noktasında bir yükümlülüğüdür. Bir tacirin defter tutma yükümlülüğü, ticari ilişkilerinde objektifliği ve hesap verilebilirliğini sağlamaktadır. Hesap verilebilirlik noktasında defter tutma yükümlülüğü, tacirin muhasebe düzeninde de önem arz etmektedir. Muhasebe düzenini işletmenin muhasebe defterlerine geçirilmesi gereken işlemler, işlemlerin bir arada yer aldığı hesaplar, işlemler ile ilgili olarak düzenlenen bilgiler, bu bilgilerin kaydedildiği defterler ve işlemleri deftere geçirme kuralları oluşturur<sup>2</sup>. Tacirin muhasebe düzeni kendisi, ortaklar, alacaklılar, emek, sermaye, maliye ve milli ekonomi bakımından önemlidir. Zira tacir, ticari defter ve belgelere uygun bir muhasebe düzeni ile varlığını ve gücünü uzun yıllar devam ettirebilir.

Muhasebe süreci ekseninde ana ve ilk adım defter tutmadır. Tacirin hesap-belge-kayıt düzeni büyük öneme sahiptir. Bunun ilk ve en önemli adımı olan defter tutmanın doğru ve tam olarak yerine getirilmesi gerekmektedir<sup>3</sup>. Tacir, düzenli bir muhasebe sistemine sahip bir ticari işletme yönettiği takdirde muhasebenin sağlamış olduğu ve düzenli tutulan ticarî defterler sayesinde ticari işletmesini sevk ve idaresini kolaylaştırır<sup>4</sup>. Muhasebe sistemi ticari işletmenin faaliyetlerini ve finansal durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, yıl sonu sonuçlarını izlenebilecek şekilde kurulmalı ve işlenmelidir<sup>5</sup>. Tacirin geçmişten günümüze ve özellikle içinde bulunulan hesap dönemi içinde gerçekleşmiş değer hareketlerinin tespitinin sağlanması amacıyla ticarî muameleleri, işletmeye yapılan giriş ve çıkışları, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap

<sup>2</sup> **ERGÜN Mevci**; Ticari İşletme Hukuku, Alfa Aktüel Yayınevi, Eylül 2011, s.133.

<sup>3</sup> **KARAYALÇIN Yaşar**; Muhasebe Hukuku, Bankacılık ve Ticaret H. Araş. Enstitüsü Yayınevi, Ankara 1998 (Muhasebe Hukuku), s. 7-8.

<sup>4</sup> **DOĞANAY İsmail**; Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt I, 4. Baskı, Beta Yayınevi, Ankara 2004 (TTK Şerhi), s. 470.

<sup>5</sup> **Ergün**, s. 134.

sonuçlarını defterlere kaydetmesi ve değer hareketlerinin kaydedildiği defterleri ve ilgili belgeleri muhafaza etmesi basiretli bir tacir olmanın gereğidir<sup>6</sup>.

Türk Ticaret Kanunu, tacirlerin kanunen tutması gereken defterler bulunduğunu belirtmektedir. Diğer bir ifade ile bazı defterlerin tutulması, her tacir için zorunludur. Bununla birlikte kanunkoyucu tacirler için kanunen tutulması gereken defterler yanı sıra işletmesinin mahiyeti ve amacına göre başka defterleri tutmasını da zorunlu kılabilir. Hem 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu hem de 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, kanunen zorunlu defterler olduğu gibi işletmenin mahiyetine ve amacına göre tutulması zorunlu defterler olduğu şekilde kaleme alınmıştır. Bir tacir, defter ve belge tutarak işletmesinin faaliyetlerinin başlangıcı, oluşumu ve gelişimini takip etmede basiretli bir tacirin göstereceği özen yükümlülüğünü yerine getirebilir<sup>7</sup>.

Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yanı sıra tacirin defter tutma yükümlülüğüyle ilgili olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 5411 sayılı Bankalar Kanunu, 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu, 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu içerisinde özel hükümler yer almaktadır. Ticari defter ve belgeler, yatırımcının korunması açısından taşıdığı önem nedeniyle sermaye piyasası hukuku; ortakların haklarını elde edebilmesi ve ortaklığın denetimi açısından taşıdığı önem nedeniyle şirketler hukuku açısından büyük öneme sahiptir<sup>8</sup>. Yine ticaret hukuku ile ilgisi açık olan ticarî defterlerin ibrazı ile ispat ve delil niteliği, Türk Ticaret Kanunu içerisinde düzenlenmemiş; aksine Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda "Ticarî defterlerin ibrazı ve ispat delil olması" başlıklı 222'inci maddesinde düzenlenmiştir. Tacirin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin birbiriyle uyumlu olan düzenlemeler ise Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nda genel hatlarıyla sağlanmıştır<sup>9</sup>.

<sup>6</sup> **KARAKOÇ Yusuf**; Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara 2012 (Genel Vergi), s. 386.; **ULUSOY Yılmaz**; Ticarî Defterler Ticarî Belgeler, Olguç Matbaası, Ankara 1981, s. 2; **Karayalçın**, s. 53; **DOMANIÇ Hayri**; Türk Ticaret Kanunu Serhi, C. I, İstanbul 1988, s. 225

<sup>7</sup> **ARKAN Sabih**; Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 18. Baskı, Ankara 2013, s.333

<sup>8</sup> **AKSOY Mehmet Ali**; Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(2), Yıl 2016, s.135-168, s. 137.

<sup>9</sup> **Karayalçın**, s. 54; Bu hususta iki kanunun birbirinin karşıtı olduğu yönünde görüş de bulunmaktadır. Bu görüş için bkz. **POROY Reha /YASAMAN Hamdi**; Ticarî İşletme Hukuku, Alınarak Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015, s. 229.



## II. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN ORTAYA ÇIKIŞI VE TÜRKİYE'DE TARİHİ GELİŞİMİ

Ticari ilişkilerin ortaya çıkması ile birlikte tacirlerin iş ve işlemlerin kayıt altına alınması başlamıştır. Bu şekilde tacirler, defter tutma ihtiyacı ile karşı karşıya kalmıştır. Zira tacirler alacak ve borç durumunu belirleme adına bir kayıt düzenine ihtiyaç duymuştur.

Ticari hesaplara Eski Sümer tabletlerinde, Mısır papirüslerinde rastlanmaktadır. Akabinde ise Eski Yunan ve Roma'da modern muhasebe usullerinin uygulandığı görülmektedir<sup>10</sup>. Türk hukukunda ise ticari defterlere ilişkin ilk yasal düzenleme Osmanlı Devletinde 1850 tarihli Kannunname-i Ticaret içerisinde yer almıştır. İşbu yasal düzenleme tacirlerin tutmak zorunda oldukları defterlere ilişkin getirilmiş ilk düzenleme olup Fransız Ticaret Kanunu'ndan alınmıştır. Bu tarihten sonra 1869 yılında "*Usuli Defteri*", 1882 yılında "*Fenni Usuli Defteri*" ve 1884 yılında "*Usuli Defteri Cedit*" adlı kitaplarla da tacirin bu yükümlülüğüne ilişkin doktriner kaynaklar ortaya çıkmıştır<sup>11</sup>.

1926 tarihli Ticaret Kanunu'nda ticari defterlere yer verilmiştir. Daha sonra 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda ticari defterlere ilişkin köklü ve yeni düzenlemeler yapılmıştır. Ekonomik ve toplumsal gelişim ile teknolojinin insan hayatına kattıkları dolayısıyla da 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu güncelliğini yitirmiş; sonrasında ise güncel gelişmeleri de içinde barındırır şekilde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yürürlüğe girmiştir. Nitekim TTK m.64'te yer aldığı şekilde elektronik ortamda defter tutulması başta olmak üzere defterlerin saklanması veri taşıyıcılarının da dikkate alınması teknolojik gelişmelerin ticari defterlere yansıdığını göstermektedir.

---

<sup>10</sup> **TUNA Ergun**; Ticaret Hukuku Cilt I Ticari İşletme, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir 1989, s. 127, 128.

<sup>11</sup> **KANAT Zülküf**; Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1995, s. 5.

### III. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN AMAÇ VE ÖNEMİ

#### A. Genel Olarak

Gerçek ve tüzel kişi tacirler, ticarî işletmesinin ekonomik ve mali durumlarını, her takvim yılı içinde elde edilen hareketleri ve sonuçlarını belirlemek amacıyla defter tutmaktadır. Tacirin defter tutmasındaki temel amacın ticari işletmesi ile ilgili bilgi toplama, sağlama ve saklama olduğu ifade edilebilir. Diğer bir ifade ile tacirler, ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini, hesap döneminde elde ettiği sonuçları, işletmenin mevcut durumunu ve gelişimini izleyebilmek için ticari defterlere ihtiyaç duymaktadır<sup>12</sup>.

Türk Ticaret Kanunu'nda tacirin tutmakla yükümlü olduğu defterler, hem Türk Ticaret Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenmiştir<sup>13</sup>. Ancak tüzel kişi tacirlerin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin olarak karar ve pay defteri tutma yükümlülüğü Türk Ticaret Kanunu gereği iken Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiştir. TTK'da defter tutmaktan daha çok tacirin ticari işlemlerini kontrol etmek amaçlanmış iken, VUK'da mükellefin vergilendirme karşısındaki durumu tespit edilmeye çalışılmıştır<sup>14</sup>.

Tacirin düzenli defter tutması, mali durumunu istenildiği zaman gösterebilmesi demektir. Bu ise muhasebe sisteminin düzenli bir şekilde defter tutma ile sağlanması sonucu gerçekleşir. Bu durum, salt tacirin kendisi için değil; o tacirle iş yapan kimselerin haklarını da güvenlik altına alma dolayısıyla önemli ve faydalıdır<sup>15</sup>. Tacir, defter tutma yükümlülüğü ile düzen, kayıt, hesap ve beyan noktalarında ticari işletmesine yön ve yol verebilecektir. Muntazam bir muhasebe teşkilatına sahip olan ticarî işletmelerin tuttuğu ticarî defter sayesinde, o ticarî işletmenin sevk ve idaresi çok daha kolay olacağı gibi elde edilen kazanç bakımından da defter tutmayan ticarî işletmelerle kıyaslandığında daha farklı sonuçlar

<sup>12</sup> **ŞENER Oruç Hami**; Ticari İşletme Hukuku Ders Kitabı, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara Kasım 2016, s. 686. (Ders Kitabı).

<sup>13</sup> **Karakoç**, Genel Vergi, s. 405.

<sup>14</sup> **UYGUN Esra**; Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK'un Karşılaştırılması, Bursa Bilanço Dergisi, Kasım/Aralık 2012, Sayı 143, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/143eu.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2017), s. 2.

<sup>15</sup> **EREM Turgut S.**; Ticaret Hukuku Prensipleri Cilt I Ticari İşletme, Yedinci Baskı, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1977, s. 211.

doğmaktadır<sup>16</sup>. Örneğin ticari alacağın tahsili noktasında defterlerin kendi lehine doğuracağı sonuçlarla tacir haklılığını ortaya koyabilir.

Tacirin defter tutma yükümlülüğü başta kendisi olmak üzere ortaklar, borçlular ve alacaklılar ile kamunun menfaatinidir<sup>17</sup>. Zira defter tutma yükümlülüğü, kâr – zarar durumu, geçmişin bilinebilirliği ve istenildiği anda bulunabilirliği, gelecek hakkında tahmin, yönlendirme ve ticari işletmenin yönetilmesi ile ticari işletme ile ilgili alınacak kararların doğruluğu hususunda öneme sahiptir<sup>18</sup>.

Ticari defterler, gerçek ya da tüzel kişi tacirin hem kendi ve ortakları hem de tacir ile ticarî ilişkilerde bulunan üçüncü kişiler hakkında meydana gelen ve ihtiyaç duyulan bilgilere erişmek ve buna göre hareket etmek amacına sahiptir<sup>19</sup>. Ayrıca usulüne uygun bir şekilde tutulmuş ticarî defter tacirin alacaklısı olan başka tacirin lehinedir. Tacirin defter tutması ticari işletmenin aktifinin göz önünde tutulması ve alacakları ile pasifinin tespiti ve borçları bakımından ehemmiyet arz etmektedir. Zira tacirin üçüncü kişilerle arasında çıkabilecek hukuki ihtilaflar, vergi dairesi ile yaşanılacak vergisel süreçler ile adli makamlara intikal eden cezai isnatlar bakımından iddiasını ispat etme noktasında kayıtlı ve yazılı belge olarak yararlanılacak en önemli delillerin başında gelmektedir.<sup>20</sup>

## B. Tacir Açısından Amaç ve Önemi

Düzen, tasarruf ve planlı hareket, iktisadi ve ticari işletmelerin ana kaideleridir. Bu da tacir tarafından ticari defter tutmakla gerçekleşebilir<sup>21</sup>. Tacir, ekonomik faaliyetlerini ve ekonomik faaliyetleri ile ilgili değer hareketlerini kayıtlarına intikal ettirerek ve bu kayıtları düzenli hale getirerek mevcut durumlarını

<sup>16</sup> **DOĞANAY İsmail**; “Türk Ticaret Kanununun Ticarî Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerine Bir İnceleme”, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi, Yıl:1971, C. 6, S. 1, s. 1-39. (Ticarî Defterler), s. 1.

<sup>17</sup> **Doğanay**, s. 1 (TTK Şerhi); **Arkan**, s. 333; **BİLGİLİ Fatih/DEMİRKAPI Ertan**; Şirketler Hukuku, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Bursa 2014 (Şirketler Hukuku), s. 141.

<sup>18</sup> **YARBAŞ Fevzi**; Ticarî Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara 1996, s. 12.

<sup>19</sup> **TAŞDELEN Nihat**; “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:3 Sayı:1 Yıl 2012, s. 257-295, s.259.

<sup>20</sup> **Arkan**, s. 333.

<sup>21</sup> **SUNGUR H. Halis/ BORAN M. Kamil**; Türk Ticaret Kanunu Şerhi ve Tatbikatı ve İlgili Mevzuat I Ticari İşletme, Kutulmuş Matbaası, İstanbul 1957, s. 542

izler<sup>22</sup>. Gerçek ve tüzel kişilerin gerek geçmişe dönük olarak gerekse de içinde bulunulan hesap döneminde ticari ilişkileri gereği yapmış olduğu mal alım satımı ve işlemleri tespit etmek ve kaydetmek amacıyla defterlerine gereksinim vardır. Diğer bir ifade ile tacir, ticari işletmesinin durumunu her an kontrol etmek ve hangi işlerin kendisi için yararlı ve kazançlı olduğunu tespit etmek ister. Bu şekilde tacir, zarara uğradığı işleri tekrarlamama ve geleceği için plan yapma imkânına sahip olur<sup>23</sup>.

Tacir, ticari faaliyetleri ile ilgili olarak yapmış oldukları mal alışları, mal satışları, giderleri, gelirleri, borç ve alacakları gibi tüm ekonomik değer hareketlerini yasal düzenlemelere uygun olarak defterlerine kaydetmekle yükümlüdür<sup>24</sup>. Tacirin defter tutma yükümlülüğü ile tacir, işletmenin gerçek ve somut durumunu belirleyebilmekte, ticari işletmenin üçüncü kişiler ile ticari ilişkisinin tespitini yapabilmekte, geçmişte yapmış olduğu işlemleri görebilmekte, buna göre ticari geleceğine yön verebilmekte ve bu hususları göz önünde bulundurarak üçüncü kişilerle ticarî ve hukuki ilişki içerisine girmektedir<sup>25</sup>. Tacirin defter tutma yükümlülüğü temelinde ticari işletmenin mali ve hukuki hareketlerini objektif olarak ortaya koyma, belge düzenine riayet edilerek defterlere kaydetme, ticari işletmenin her bir hareketini kendine özgü başlıklara ayırma ve bu mali ve hukuki hareketlerin sonuçları ile ilgili öngörülerini sunma düşüncesi yatmaktadır.

Gerçek veya tüzel kişi tacir, ticari işletmenin bilgilerini işleyip defter tutmanın objektif olarak ortaya koyma fonksiyonunu yerine getirir. Yine yevmiye defteriyle işbu muhasebe fişleri ya da müsvedde defterinde yer alan bilgileri tarih sırasına göre yazarak kaydetme fonksiyonunu sağlar. Dolayısıyla muhasebe, bir tacir için olmazsa olmaz bir müessesedir. Muhasebe düzeni tam ve eksiksiz olmayan bir tacirin ticari işletmesinin kar veya zarardan hangisi yönünde ilerlediği tespit olunamaz<sup>26</sup>.

---

<sup>22</sup> **ÖKTEM Recep**; Ticari Bilgi ve Belgeler, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2014, s. 105.

<sup>23</sup> **Tuna**, s. 127.

<sup>24</sup> **DOĞAN Ali İhsan**; Temel Ticari Bilgiler İşletme Yükümlülükleri Ticari Defter ve Belgeler, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İzmir 2001, s. 148.

<sup>25</sup> **DOĞANAY İsmail**, (Ticari Defterler), s. 1. ; **Poroy /Yasaman**, s. 227.

<sup>26</sup> Bu hususta Yaşar Karayalçın durumu şu şekilde ifade etmektedir: “Muhasebesiz ve deftersiz bir ticari teşebbüs, pusulasız bir gemiye benzer. Ne tarafa gittiği ve ne kaadr gittiği belli olmaz.”. Bkz. **KARAYALÇIN Yaşar**; Ticaret Hukuku Dersleri Giriş-Ticari İşletme, İlaveli İkinci Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1960 (Ticari İşletme), s.236.

Tacirin bunun yanı sıra tutmakla mükellef olduğu defteri kebirde her bir işleme ilişkin açılan hesaplarda toplaması ayırma fonksiyonunu gerçekleştirir<sup>27</sup>.

Basiretli bir tacirin ticari işletmesinin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olması ve ticari ilişkilerde özenli davranması defter tutma yükümlülüğünün ve belge ile kayıt düzeninin uygunluğu ile sağlanabilir. Basiretli bir tacir, ticari işletmesinin durumunu ve gidişatı ile gelecek yönünü bilmekle mükelleftir. Tacir, yıllık dönemler itibariyle kar mı yoksa zarar mı edeceğini öngörebilir olmalıdır. Zira işbu öngörü neticesinde de önümüzdeki yıl için isabetli ve uygulanabilir kararlar alması ve tedbirleri hayata geçirmesi kolaylaşır. Hem gerçek kişi tacir hem de tüzel kişi tacir, ticarî işlemlerinin akıbeti ile olası durumlarını bilmelidir. İşbu kayıt, belge ve defter düzeninin muntazam olduğu ticarî işletmeler, ticarî defterleri sayesinde ticari işletmesini daha kolay ve verimli yöneterek kazanç elde edebilecektir. Aksi halde ise işbu yükümlülüğünü ihlal eden veya yerine getirmeyen tacir, hukuki veya vergisel sorumluluk noktasında daha farklı sonuçlarla karşı karşıya kalacaktır<sup>28</sup>. Tacirin vereceği karar açısından defter kayıtları yol gösterici olmaktadır.

Bir tacir, defter ve belge düzenine uygun davrandığı ve yükümlülüklerini tam ve eksiksiz yerine getirdiği takdirde gerek hukuki gerek mali gerekse de cezai uyuşmazlıklarda lehe sonuç alacaktır. Zira ileride ortaya çıkabilecek bir hukuki, mali ya da cezai uyuşmazlıkta alacaklı tacir, borçlu olan tacirin defter kayıtlarına dayanarak iddiasını ispat edebilecektir. Aksi halde usulüne uygun tutulmamış ticarî defterler, defteri tutan tacir lehine ispat gücünü kaybeder ve diğer taraf, iddiasını işbu defterlerle dahi ispat edebilir.

Ayrıca ticari işletmenin geleceğine yön verme, kâr ve zarar maliyetini hesaplama ve bu doğrultuda faaliyetine yön verme açısından defter tutma yükümlülüğü önem arz etmektedir. Ticarî işletmenin malvarlığını ilgilendiren tüm değişim, artış ve azalışa bağlı olarak kıymet hareketlerinin defterlere kaydı gerekir<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> **AYHAN Rıza/ÖZDAMAR Mehmet/ ÇAĞLAR Hayrettin**; Ticarî İşletme Hukuku Genel Esaslar, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara Eylül 2013, s.241.

<sup>28</sup> **Doğanay**, (TTK Şerhi), s. 1.

<sup>29</sup> **DOĞRU Başak**; Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü (Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi), İzmir 2007, s. 13 (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

### C. Ortaklar Yönünden Amaç ve Önemi

Hukukumuzda tüzel kişi tacirler, genellikle birden fazla ortaklıdır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, tek ortaklı tüzel kişi tacirlere yer vermiştir. Bu yönüyle de ortakların ticari işletme ile ilgili objektif durumu görebilmeleri, ancak ticari defter ve belgelerin usulüne uygun olmasına bağlıdır.

Tüzel kişilerde, şirket ortakları, defter ve belgeler ile şirketin bilançosu, gerçek durumu, kâr ve zarar durumu hakkında bilgi sahibi olup kanunun kendisine tanımış olduğu hakları kullanabilirler<sup>30</sup>. Bu yönüyle de kâr payı alma ve özellikle zarardan sorumluluk noktasında ticari defterler önemlidir. Ortak, tüzel kişi tacir tarafından defter tutulmaz ve bu defterlere uygun bir kar ve zarar hesabı veya bilanço çıkarılmazsa ticari işletmenin hesap durumu ile kar ve zararın dağıtım ve kar ve zarara katılma durumunu tespit edemez<sup>31</sup>. Bu durumda ortakların müktesap haklarından olan kara katılma ve zararı paylaşma hakkı sağlanamaz. Ortaklar, ticari defterler sayesinde şirkete koydukları sermayenin batıp batmadığını tespit edebilir<sup>32</sup>.

Usulüne uygun ve eksiksiz defter tutma yükümlülüğünü yerine getirilen bir ticari işletmede, tacir ve ortaklar tarafından sevk ve idareye ilişkin tüm bilgi ve belgeleri gerektiği zaman, gerektiği şekilde ve kolaylıkla edinilebilir. Bununla birlikte tacir, objektiflik ve hesap verilmesi ile kurumsal yönetim ilkesi dahilinde ticari işletmenin ortakları başta olmak üzere alacaklılarına, borçlularına ve vergi dairesine karşı sorumluluğunu tam ve eksiksiz yerine getirebilir; ekonomik ve fiili durumu hakkında gerekli yükümlülüklerini ifa edebilir.

### D. Üçüncü Kişiler Yönünden Amaç ve Önemi

Ticari defterlerin tutulmasındaki yararlılardan biri tacir olmayan üçüncü kişiler yönündendir. Bu kişiler, tacirin ticari defterlerine dayalı olarak alacaklarının varlığını

---

<sup>30</sup> Arkan, s. 333.

<sup>31</sup> MİMAROĞLU Sait Kemal; Ticaret Hukuku Birinci Cilt İşletme Hukuku, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1978, s. 423.; GENÇTÜRK Muharrem; Ticari Defterlerin Delil Niteliği, 1. Baskı, Yaylın Yayınları, İstanbul 1997, s.9.

<sup>32</sup> ASLAN İ. Yılmaz/ERGÜN Mevci; İşletme Hukuku, Güncellenmiş 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012, s. 66.

ve miktarını ispat edebilirler<sup>33</sup>. TTK ve özellikle HMK kapsamında düzenlenen ticari defterlerin delil niteliğine göre alacaklı üçüncü kişiler, alacaklarını ispat edebilirler.

Bir ticari işletme ile ticari ilişkiye girecek üçüncü kişiler, ticari defterler ve yılsonu hesapları sayesinde vadeye bağlı borçlarının ödenip ödenmeyeceği; alacaklarının zamanında ifa edilip edilemeyeceğini veya ifa edilememesi halinde müracaat edebilecekleri hukuki yolları planlayabilir<sup>34</sup>. Ayrıca üçüncü kişiler, hukuki ve ticari ilişkiye girecekleri taciri ve ticari işletmesini mali durumunu bilme, tanıma ve daha sağlıklı karar verme imkânına sahip olurlar<sup>35</sup>. Yine belirtmek gerekir ki üçüncü kişiler, ticari defterler sayesinde şirkete ortak olup olmama noktasında da bir değerlendirme yapabilir<sup>36</sup>.

Bunun yanı sıra Türk hukukunda ticari hayatın vazgeçilmez müesseselerinden biri finans kurumları ve finans kurumlarının kullandırmış olacağı kredilerdir. İşbu kredinin temini ise defter ve belge düzeni tam olan, riskleri az olan, basiretli bir tacir gibi davranan, hesap düzeni usulüne uygun olan bir tacir açısından daha kolaydır. Bu yönüyle finans kurumları için de ticari defter ve belge düzeni önem arz etmektedir. Bir tacir, kredi ve finans kaynakları yaratma amacıyla da ticari defter ve belgelerini usulüne uygun tutmayı kendine görev ve amaç edinir<sup>37</sup>. Zira kredi kurumlarının tacirin iktisadi ve mali durumunu ayrıntıları ile öğrenebilmesi ancak usulüne uygun olarak tutulmuş ticari defterlerin incelenmesi ile mümkündür<sup>38</sup>.

Olumsuz yönünden bakılacak olursa alacaklılar yönünden tacirin iflası noktasında ticari defter ve belgeler önem arz eder. Zira bir tacir, kanuni yükümlülüklerini yerine getirmeyerek ve/ya da hile ile yerine getirerek alacaklıların alacağına kavuşmasını önleyebilir. Bu noktada ise iflas müessesesi karşımıza çıkmaktadır. Bir tacir, aktifini azaltıp pasifini arttırarak gerçekte olmayan alacak ve muvazaalı işlemlerle üçüncü kişilerin hak ve menfaatlerini elde etmesini önleyebilir. Bu noktada ise tasdik ve kayıt düzeni sıkı şekil koşullarına tabi tutulan ticari defter ve belgeler önem taşımaktadır.

---

<sup>33</sup> Şener, Ders Kitabı, s. 687.

<sup>34</sup> BİLGİLİ Fatih/DEMİRKAPI Ertan; Ticari İşletme Hukuku, Dora Yayıncılık, 6. Baskı, Bursa 2016 (Ticari İşletme), s.245.

<sup>35</sup> DERYAL Yahya; Ticaret Hukuku, Geliştirilmiş 6. Baskı, Derya Kitapevi, Trabzon 2002,s. 125

<sup>36</sup> Bilgili/Demirkapı, (Ticari İşletme), s. 245.

<sup>37</sup> Karayalçın, (Ticari İşletme), s. 236,237; Mimaroglu, s. 424; Erem, s. 212; Tuna, s. 127.

<sup>38</sup> POLAT İlayda İrem; Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara 2015, s. 8.

## E. Devlet Yönünden Amaç ve Önemi

Tacirin ticari defter ve belgeleri, tacir ve özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri yanı sıra devlet yönünden de büyük bir amaç ve öneme sahiptir. Zira beyan esasının hakim olduğu Türk Vergi Sistemi'nde beyan edilen vergilerin doğruluğu defter ve belgeler üzerinden denetlenebilir ve tespit edilebilir. Öyle ki ticari defter ve belgelere büyük bir ehemmiyet veren devlet, özellikle vergisel yönden Vergi Usul Kanunu'nda, Türk Ticaret Kanunu'ndan ayrı ve bağımsız olarak defter ve belgeler hakkında düzenleme getirmiştir.

Vergi Usul Kanunu'na göre tacir, ticari defter ve belgelerini vergi hukuku bakımından şu maksatla tutmaktadır:

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek<sup>39</sup>

Dolayısıyla tacirin tutacağı defter ve belgeler, devlet yönünden de büyük bir öneme sahiptir. İlk dört halde tacirin vergilendirme ile ilgili durumlarının defterler sayesinde belirlenmesi ve defterlere dayalı olarak incelenip denetlenmesi amaçlanmaktadır. Son hal bakımından ise tacir ile ticari ilişkide bulunan üçüncü kişilerle ilgilidir. Defter tutma yükümlülüğü vergi hukuku özelinde işbu beş amaca hizmet etmektedir. Hatta doktrinde bir görüşe göre tacirden ziyade ticari defter ve belgelerin kamu menfaatinin korunması, devletin taciri kontrol edebilmesi ve verginin doğruluğunun tespiti için defter ve belgeler önem arz etmektedir<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> Bkz. Vergi Usul Kanunu m. 171.

<sup>40</sup> **DOMANIÇ Hayri**;Ticaret Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul 1976, s. 136.



#### IV. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ KAVRAMI

Gerçek ve tüzel kişi tacirler, tacir olmanın sonuçları ile bağlı olup bu sonuçlar ve buna dayalı olarak yükümlülüklerle uygun davranmakla mükelleftir. Tacirler, ticari işletmelerine ilişkin olarak belge düzeni, kayıt düzeni, hesap düzeni noktasında basiretli bir tacir gibi özenli ve dikkatli davranmalı; objektif olarak üzerine düşen yükümlülükleri yerine getirmelidir. Aksi halde, bu durum hem gerçek kişi tacir hem de tüzel kişi tacir için, telafisi güç zararlar doğurabilecek niteliktedir. Zira, defter düzenine aykırılıklar, o defterin lehe delil olmasını engellemekte ve uyuşmazlıkta dikkate alınmaması sonucu doğurmaktadır. Yine tacir ile ticari ilişki içerisinde bulunan üçüncü kişiler de bu durumdan olumsuz etkilenecek; kayıtların düzensizliği sonucu güven ilişkisi tehlikeye düşecektir.

Bir tacirin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin en kapsamlı ve temel kanun, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'dur. Her iki kanun birbiri ile uyumlu olsa da kavram noktasında birtakım nüansları bulunmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu gereği ticaret hukuku bakımından tacirin defter tutma yükümlülüğü gerçek ve tüzel kişi tacirin ticarî işletmesinin hesap, belge ve kayıtlarının kanunlarda gösterilen usul ve esaslar dâhilinde tutmakla mükellef olduğu defterlere kaydedilmesini ve işlenilmesini ifade etmektedir. Dünya tarihinde ticaretin başlaması ile tacirlerin de ticari ilişkilerinin takibi noktasında defter tutma ihtiyacı ortaya çıkmıştır<sup>41</sup>.

Ticaret hukuku bağlamında defter tutma yükümlülüğü ve buna ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu'nun 5'inci kısmında 64'ncü ila 88'nci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesine göre; "Her tacir, ticarî defterleri tutmak ve defterlerinde, ticarî işlemleriyle malvarlığı durumunu, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve 88 inci madde hükümleri başta olmak üzere bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden

---

<sup>41</sup> Poroy /Yasaman, s. 227.

izlenebilmelidir. Tacir bu şekilde ticari hayatta durumunu bilecek, ticari işletmesinin mali durumunu analiz edebilecek, ticari işletmesinin geleceğine ilişkin tespitler yapabilecek ve kendine kredi açacaklara (banka) gereği gibi bildirmek açısından<sup>42</sup> defter tutma ihtiyacı duyacaktır.

Ticaret hukukundaki düzenleme yanı sıra defter tutma yükümlülüğü ve buna ilişkin usul ve esaslar Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kısmında 171 ila 226'ncı maddeler arasında yer almaktadır. Vergi hukuku bakımından tacirin defter tutma yükümlülüğü, mükellef olan tacirin vergi ile ilgili servet, gelir ve harcama durumlarını tespit etmek, vergisel faaliyet ve vergisel hesap sonuçlarını analiz etmek, vergi ile ilgili gerçek durumu ortaya koymak ve vergi mükellefi tacirin idare karşısında olası durumunu hesap üzerinden takip ile tespit etmek amacıyla hüküm altına alınmıştır. Gerçek ve tüzel kişiler, hesap dönemi içinde meydana gelen ticari ve vergisel iş ve işlemlerini tutmakla yükümlü olduğu defterlere kaydederek işbu amaçların gerçekleşmesini sağlayabilir.

---

<sup>42</sup> **Poroy/Yasaman**, s. 228.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TACİRİN TUTMAKLA YÜKÜMLÜ OLDUĞU DEFTERLER

#### I. GENEL OLARAK

Türk Ticaret Kanunu'na göre gerçek ve tüzel kişilerin tutmakla yükümlü olduğu defterler, yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteridir. Ayrıca pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de TTK gereği ticari defterlerdendir<sup>43</sup>.

Türk Ticaret Kanunu, tacirlerin tutmakla yükümlü olduğu defterleri genel olarak belirlemiş; tutulacak defterlerin, defter tutmada usulün ve esasların kapsamını ise m.64/5 atfıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve m. 65'e tabi kılmıştır. Yukarıda da belirtildiği üzere Vergi Usul Kanunu, tacirlerin tutacağı defterleri de bilanço ve işletme usulüne göre ikiye ayırmıştır. Buna göre bilanço usulüne göre tutulan defterler; yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteridir. Bu üç defter, tacirin tutmakla yükümlü olduğu defterdir. Ayrıca TTK m.64/4 gereği pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de tutulması gereken defterlerdendir. Buna karşın alış, satış, kasa, senet gibi yardımcı yevmiye defteri ve defterikebir hesaplarının daha ayrıntılı olarak takip edildiği yardımcı defterlerin tutulması zorunlu değildir.

Bir hususun deftere kaydının mümkün olabilmesi için kaydı gereken hususun, belgeli olması gerekir. Diğer bir ifade ile tacirin defterlerinde yer alan her bir kayıt, temelinde bir belgeye dayanmak zorundadır<sup>44</sup>.

Kanunkoyucunun tacirler için öngörmüş olduğu defterler niteliği itibariyle muhasebeye ilişkin defterlerdir<sup>45</sup>.

Ticari defter ve belgelere ilişkin 28502 numaralı ve 19.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ yayımlanmıştır. Tebliğ, ticari defterler noktasında ehemmiyete haiz olup defter ve belgelerin nasıl tutulacağını, kayıt zamanını ve onay, yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esaslarını düzenlemektedir. Ayrıca ticari defterlere ilişkin Elektronik ortamda tutulacak

<sup>43</sup> TTK m.64/2: Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.

<sup>44</sup> Arkan, s. 337.

<sup>45</sup> Şener, (Ders Kitabı), s. 689.

defterler ile ilgili 13/12/2011 tarihli ve 28141 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği hükümleri uygulanır.

## II. YEVMİYE DEFTERİ

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defter olarak ifade edilebilir. Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de yevmiye defteri "yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin ilgili belge veya ispata dayanan evraktan çıkarılarak tarih sırasıyla ve "madde" halinde düzenli olarak yazıldığı defter" olarak tanımlanmıştır.

Tacir, Vergi Usul Kanunu'nun belirlemiş olduğu esaslar çerçevesinde yevmiye defterini tutmakla mükelleftir. Bir tacirin ticari işletmesiyle ilgili mal, para veya kambiyo gibi malvarlığında meydana gelen aktif veya pasif hareketlerini yevmiye defterinde göstermesi gerekir. Kayda geçirilmesi gereken işlemlerin kapsamını tacirin ticari işletmesinde meydana gelen her bir değer hareketi oluşturur<sup>46</sup>.

Vergi Usul Kanunu m.183'e göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler. Gerçek ve tüzel kişi tacirler, bu kapsamda yevmiye defterini tutmakla mükelleftirler.

Yevmiye defteri, tacirin işlemlerine ilişkin sistematik bir defter niteliğinde değildir. Zira yevmiye defteri gün esasına dayalı olarak tutulur ve tarih sırasıyla yapılan işlemler işlenir.

Yevmiye defteri, muhasebe ve hukuki işlemlere etkisi bakımından diğer defterlerden ayrılmakta ve diğer defterlerin temelini oluşturmaktadır. Muhasebesel açıdan diğer defterlerin temeli olan yevmiye defteri, hukuki ilişkiler noktasında alacak-borç ilişkilerinin ispatı, belgelerin verilip verilmediğinin ortaya konulması

---

<sup>46</sup> Doğanay, (TTK Şerhi), s. 475.

noktasında önemlidir. Diğer bir ifade ile yevmiye defteri, diğer defterlerin ve kayıtların esasını oluşturmaktadır<sup>47</sup>.

Yevmiye defterine işlenmiş her bir kaydın belgeye dayanması temel muhasebe ilkesidir. Diğer bir ifade ile yevmiye defterinde kayıt altına alınan her işlem, dayanağı ile birlikte yer almalıdır. Aksi halde salt bir kaydın defterde yer alması, işlemin gerçekte yapıldığını veya malın teslimini ya da ödemenin yapıldığını tek başına göstermeye yetmeyecektir<sup>48</sup>.

### III. DEFTERİKEBİR (BÜYÜK DEFTER)

Defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak sistemli bir şekilde ilgili olduğu hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Bu husus, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ m.7’de belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu m.184’e göre defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Defterikebir, tarih, yevmiye defteri madde numarası, meblağı, toplu hesaplarda yardımcı nihai hesap isimleri şeklinde tutulmaktadır<sup>49</sup>.

Defterikebir, niteliği itibariyle yevmiye defterinde gün esasına dayalı olan kayıtların sistematik hale getirildiği defterdir. Tacir, işletmenin ve üçüncü şahısların durumunu tespit edebilecek muamelelerin mahiyet ve önemine göre ayrı hesaplar tutabilir. Borçlular, alacaklılar, bankalar, kasa, mal, borç senedi, alacak senetleri vb. hesapların kül halinde ve tasnifli bir şekilde tutulduğu defter, defterikebirdir. Bir

<sup>47</sup> Karayalçın, (Ticari İşletme), s. 250.

<sup>48</sup> “Ticari defterlerdeki borç kaydının dayanağı olan belgeler olmadan, bu defterlerdeki kayıtlar esas alınmaz.” (Y.11.HD, 1992/3112 E, 1993/3405 K. ve 11.05.1993 tarihli karar) (Erişim Tarihi: 22.08.2017) www.sinerjimevzuat.com.tr; Benzer yönde; “Defterlerin TTK. m. 70 ve devamı maddeleri uyarınca usulüne uygun onaylarının yapılması ve birbirlerini teyid etmesi yanında, deftere kayıtlı alacak ve giderlerin de dayanaklarının defterdeki kaydı teyid etmesi gerekmektedir” (Y.11.HD, 20.09.1999 T, 1999/5020 E., 1999/6944 K. ve 20.09.1999 tarihli karar) (Erişim tarihi 11.09.2017) www.sinerjimevzuat.com.tr; Benzer yönde “Ticari bir defterin kayıtlarının mahkemece kanıt olarak kabul edilebilmesi için T.T.K.nun 66/son ve 70/1.maddeleri hükmünce defter kayıtlarının sağlıklı bir belgeye dayanması gerekir.” (Y.19.HD, 1994/2603 E, 1994/12678 K. ve 16.12.1994 tarihli karar) (Erişim Tarihi:10.09.2017) www.sinerjimevzuat.com.tr.

<sup>49</sup> ARSLAN Mehmet; Vergi Hukuku, 7. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Mart 2011, s. 133.

hususdaki sistematik ve her türlü işlem, bir arada ve toplu olarak defteri kebirde yer alır<sup>50</sup>.

#### **IV. ENVANTER DEFTERİ**

Vergi Usul Kanunu m.185'e göre envanter defteri, işe başlama ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançonun kaydedildiği defterdir. Bilançonun envanter defterine kaydedildiği güne "Bilanço Günü" adı verilmektedir. Envanter defteri bakımından üç önemli kavramın açıklanması gerekir. Bunlar "envanter", "bilanço" ve "finansal tablolar"dır.

##### **A. Envanter**

Envanter, Türk Ticaret Kanunu m.66'da tanımlanmış ve genel hatlarıyla belirtilmiştir. Buna göre her tacir, ticari işletmesinin açılışında, taşınmazlarını, alacaklarını, borçlarını, nakit parasının tutarını ve diğer varlıklarını eksiksiz ve doğru bir şekilde gösteren ve varlıkları ile borçlarının değerlerini teker teker belirten bir envanter çıkarır. Tacir açılıştan sonra her faaliyet döneminin sonunda da böyle bir envanter düzenler. Faaliyet dönemi veya başka bir kanuni terimle hesap yılı on iki ayı geçemez. Envanter, düzenli bir işletme faaliyetinin akışına uygun düşen süre içinde çıkarılır. Maddi duran malvarlığına dahil varlıklarla, ham ve yardımcı maddeler ve işletme malzemeleri düzenli olarak ikame ediliyor ve toplam değerleri işletme için ikinci derecede önem taşıyorsa, değişmeyen miktar ve değerle envantere alınırlar; şu şartla ki, bunların mevcutları miktar, değer ve bileşim olarak sadece küçük değişikliklere uğramış olsunlar. Ancak, kural olarak üç yılda bir fiziksel sayım yapılması zorunludur. Aynı türdeki stok malvarlığı kalemleri, diğer aynı nitelikteki veya yaklaşık aynı değerdeki taşınabilir malvarlığı unsurları ve borçlar ayrı ayrı gruplar halinde toplanabilir ve ortalama ağırlıklı değer ile envantere konulabilir.

Tacirlerin basiretli bir tacir gibi hareket etmesini kolaylaştırması yönünden envanter çıkarma hususunda kolaylaştırıcı yöntemler benimsenmiştir. Envanter

---

<sup>50</sup> **Karayalçın**, (Ticari İşletme), s. 250, 251.

çıkarılırken, malvarlığı mevcudu, sondaj yöntemine göre ve genel kabul gören matematiksel -istatistiksel yöntemler yardımı ile çeşit, miktar ve değer olarak belirlenir. Kullanılan yöntem, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak zorundadır. Bu şekilde düzenlenen envanterin vardığı sonuçlar, fiziksel sayım yapılmış olsaydı elde edilecek olan envanterin sonuçlarına eş düşmelidir. Kabul gören matematiksel-istatistiksel yöntem, sondaj yöntemi olarak ifade edilir ve bu yöntemde envanter, örneklerle belirlenmeye çalışılır<sup>51</sup>. Envanter günündeki duruma göre fizikî yöntem uygulansaydı aynı sonucu vereceği kesin ise genel kabul gören muhasebe ilkelerine uygun başka bir yöntem uygulanabilir.

Bir faaliyet döneminin kapanış envanteri düzenlenmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun başka bir yöntemin uygulanması suretiyle, cins, miktar ve değer olarak malvarlığı mevcudunun güvenle tespiti sağlanabiliyorsa fiziki envanter gerekli değildir. Faaliyet döneminin kapanışında, fiziki sayım veya ikinci fıkraya göre izin verilen diğer bir usul kullanılarak malvarlığı kalemlerinin cins, miktar ve değerine göre faaliyet döneminin kapanışından önceki üç veya sonraki iki ay içinde bulunan bir gün itibarıyla düzenlenmiş özel bir envantere gösterilmişse, ayrıca bu özel envantere dayalı olarak ve Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun bir şekilde ileriye dönük tahmin yöntemiyle, faaliyet döneminin sonunda mevcut varlıkların o faaliyet döneminin sonu itibarıyla değerlemesi doğru yapılıyorsa, varlıklara ilişkin envanterin yapılmasına gerek yoktur.

Yine Vergi Usul Kanunu'nda da envantere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir. Ticarî teamüle göre tartılması, sayılması ve ölçülmesi mutat olmayan malların değerleri tahminen tespit olunur. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade etmektedir.

Envanter, esas itibarıyla defter üzerinde çıkarılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseselerin envanterlerini listeler halinde tanzim edebilirler. Bu takdirde envanter listelerinin sayfa üzerinden numaralanarak sıralanması, envanterin tanzim tarihine göre tarihlenmesi, envanteri çıkaran memur

---

<sup>51</sup> İNANÇ Mustafa; “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı Mayıs-Haziran, Yıl 2011, s.233.

ile teşebbüs sahibi veya vekili tarafından imzalanması, aynen envanter defteri gibi saklanması kanun gereği bir şarttır. Bu esaslara göre envanter listeleri tanzim edenler envanter defterine listeler muhteviyatını icmalen kaydederler.

Amortismanına bağlı iktisadi kıymetler ve bunların amortismanı, envanter defterinin ayrı bir yerinde, özel bir amortisman defterinde ya da amortisman listelerinde gösterilmektedir. Amortisman kayıtları, amortismanına başlandığı tarihten itibaren her yılın amortismanı ayrı ayrı gösterilmek şartıyla birbirine bağlanmaktadır. İşletmeye yeniden giren iktisadi kıymetlerle bunların amortismanlarının evvelki yıllara ait kayıtlarda devam ettirilmesi gerekmektedir. Amortisman defteri veya listelerinin kayıtları envanter kaydı hükmündedir. Ancak amortisman defteri veya listelerinde gösterilen iktisadi kıymetlere ait değerler envanter defterine toplu olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Envanter kural olarak her hesap dönemi sonunda çıkarılmaktadır. Ancak büyük mağazalar ve eczaneler açısından bir istisna getirilerek söz konusu işletmelerin varlıklarının envanterini üç yılda bir çıkarabilecekleri Vergi Usul Kanunu'nun 190'ncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Envanter çıkarılmayan yıllardaki mevcut iktisadi kayıtlar, envanter defterine kaydedilmektedir. Büyük mağazalardan ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre büyük mağazalar, çeşitli mal üzerine geniş ölçüde ve perakende iş yapan ticarethanelerdir. Maliye Bakanlığı'ndan izin alarak iki ya da üç yılda bir büyük sınai mağazalar envanter çıkarabilmektedir.

Envantere alınan iktisadi kıymetlerin değeri ise Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre belirlenir. 258 ila 330'ncü maddeleri değerlemeye ilişkin esasların yer aldığı düzenlemelerdir.

Bir tacir, envanterine işletmesinin aktif ve pasifini oluşturan unsurları, kıymeti ve değeri ile birlikte liste halinde yazar, kaydeder ve işler.

## **B. Bilanço**

Bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibarıyla düzenlenmiş özetidir. Bu şekilde statik bir özellik taşır ve fotoğraf gibi hazırlandığı tarihte işletmenin durumunu gösterir. İşletmenin belirli bir andaki



varlıklarını ve bu varlıkların kaynaklarını gösteren tablo olan bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tablodan oluşmaktadır<sup>52</sup>. Aktif tablosunda mevcut malvarlığı ile alacaklar yer alırken pasif tablosunda borçlar gösterilmektedir.

Aktif toplam ile borçlar arasındaki fark, işletmenin öz sermayesini oluşturmaktadır. Öz sermaye pasif tablosuna kaydolunarak aktif ve pasif tablolarını denkleştirilmesi sağlanmaktadır. İhtiyatlar ve kâr ayrı gösterilse dahi öz sermayenin unsuru sayılmaktadır.

Tacir, ticari faaliyetinin başında ve her faaliyet döneminin sonunda, varlık ve borçlarının tutarlarının ilişkisini gösteren finansal tabloyu (sırasıyla açılış bilançosunu ve yıllık bilanço) çıkarmak zorundadır. Açılış bilançosunda, yılsonu finansal tablolarının, yılsonu bilançosuna ilişkin hükümleri uygulanır. Tacir, gelir tablosunu hazırlar. Bilanço ile gelir tablosu, yılsonu finansal tablolarını oluşturur. 514 üncü madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının bu konudaki hükümleri saklıdır.

Bilançoda, duran ve dönen varlıklar, öz kaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır. Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.

İşletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Kural olarak bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz. Bu durumun istisnası ise Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülebilir. Ayrıca sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler de kural olarak aktifleştirilemez. İstisnası ise yine Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülebilir.

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

---

<sup>52</sup> GÜCENME Ümit; Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri, Marmara Yayınları, Üçüncü Baskı, Bursa 1996, s. 13.

Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.

Envantere dayalı olarak hazırlanan bilanço, bu özelliği ve niteliği gereği envanterden sonra çıkarılır. Diğer bir ifade ile envanter, bilançodan önce çıkarılır ve tespit edilir<sup>53</sup>.

### **C. Finansal Tablolar ve Değerleme İlkeleri**

Tacirin yılsonu finansal tabloları tacir tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli; açık ve anlaşılır olmalı; düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır. Yılsonu finansal tabloları Türkçe ve Türk Lirası ile düzenlenir. Finansal tablolar, tacir tarafından tarih atılarak imzalanır.

Finansal tablolar, ticari işletmenin tüm varlıklarını, borçlarını, peşin ödenen giderler ile peşin tahsil edilen gelirleri, teknik terimle dönem ayırıcı hesapları, bütün gelir ve giderleri doğru şekilde değerlendirilmiş olarak göstermek zorundadır. Mülkiyeti saklı tutulması kaydıyla iktisap edilen ve işletmenin kendisinin veya üçüncü kişilerin borçları için rehnolunan ya da başka bir şekilde teminata verilen malvarlığı unsurları, teminat verenin bilançosunda gösterilir. Nakdi tevdilerin söz konusu olduğu hallerde, bunlar teminat alanın bilançosunda yer alır. Aktif kalemler pasif kalemlerle, giderler gelirlerle, taşınmazlara ilişkin haklar, bunlarla ilgili yüklerle mahsup edilemez. Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz. Bedelsiz olarak elde edilmiş, maddi olmayan duran varlıklar için bilançonun aktifine kalem konulamaz. Sigorta sözleşmelerinin

---

<sup>53</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz., **Kaya/Horasan**, s. 285 vd.

yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez. Bu iki durumda Türkiye Muhasebe Standartları, aksi bir düzenleme getirebilir. Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır. Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilatlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır. Bono düzenlenmesi ile poliçe ve çek düzenlenmesinden, devrinden, poliçenin kabulünden, kefaletlerden, avalden, garanti sözleşmelerinden, akreditif teyitlerinden, üçüncü kişilerin borçları için verilen teminatlardan, üçüncü kişiler lehine taahhütlerden doğan sorumluluklar ile Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen diğer sorumluluklar pasifte gösterilmemişlerse, bilançonun altında veya ekte Türkiye Muhasebe Standartlarına göre açıklanır. Rücudan doğan alacaklar ve borçlar ile ilgili sorumluluk ilişkileri de ekte belirtilir.

Finansal tablolarında yer alan varlıklar ile borçlarla ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu, değerlendirme ilkeleri öngörmüştür. Buna göre bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır. Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetinin sürekliliğinden hareket edilir. Bilanço kapanış gününde, varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir. Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır; özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarıyla gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarındaki esaslara uyulur.

Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yılsonu finansal tablolarına alınır. Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur. Ancak Türkiye Muhasebe Standartları değerlendirme ilkelerinden ayrılabilir.

Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler için de aynı standartlar uygulanır. Değerlemede uygulanacak değerlerin belirlenmesi, tanımları, kapsamı, uygulanacak kalemlerin gösterilmesi ve değişiklikler Türkiye

Muhasebe Standartlarına tabidir. Şartların gerçekleşmesi halinde Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen değerlemeyi basitleştirici yöntemler uygulanır.

Finansal tablolar içerisinde bilanço, kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu, dipnotlar ve açıklayıcı notlar yer almaktadır.

## **V. MUHASEBE İLE İLGİLİ OLMAYAN DEFTERLER**

Yukarıda belirtilen defterler, tacirlerin muhasebesiyle ilgili olan defterlerdir. Muhasebe ile ilgili olmayan defterler için de kanunkoyucu tutulmasını zorunlu kılmıştır. Bu defterleri TTK, ticari defter olarak kabul etmiş ve kanunda açıkça belirtmiştir. Bu hususta tek tek belirtmek gerekirse;

- Kişi ortaklıkları ortaklar kurulu toplantı ve müzakere defteri
- Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri
- Limited ortaklıklar pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri
- Kooperatifler pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri

tutmakla yükümlüdür. Bu şekilde kanunkoyucu karine oluşturmak, ispatta yardımcı olmak gibi işlevler yükleyerek muhasebe ile ilgisi olmayan defterlere, ticarî defterlere uygulanan güven ve disiplin kurallarını uygulamayı amaçlamıştır.

### **A. Pay Defteri**

Pay defteri; sermayesi paylara bölünmüş komandit ve limited şirketlerde şirket ortaklarının, anonim şirketlerde pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defterdir. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde pay defterine, senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri kaydedilir. Pay defterine yapılacak kayıtlar pay sahibinin adı soyadı veya unvanını; pay sahibinin iletişim bilgilerini; varsa pay üzerindeki intifa hakkı sahiplerinin adı soyadı veya unvanı ve intifa hakkı sahibi

oldukları payları; varsa intifa hakkı sahiplerinin iletişim bilgileri; payın nominal değerini; sahip olunan pay sayısı ve toplam tutarını; payın tertibini; payın edinme tarihini; deftere kayıt tarihini; payın senede bağlanıp bağlanmadığı ve türünü; payın edinimi ve devrine ilişkin gerekli açıklamaları içerir.

Payın usulüne uygun olarak devredildiği veya üzerinde intifa hakkı kurulduğu ispat edilmediği sürece, devralan ve intifa hakkı sahibi pay defterine yazılamaz. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, hamiline yazılı pay senedi sahibi olduğunu ispat edenler ile sadece pay defterinde kayıtlı bulunan kimseler pay sahibi ve intifa hakkı sahibi olarak kabul edilir. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde senede bağlanmamış hamiline yazılı paylar senede bağlanıp, senetlerin pay sahiplerine teslim edildikleri tarihten itibaren 10 gün içerisinde defterde açıklanmak suretiyle pay defterinden silinir.

Limited şirketlerde pay defterine ortakların, adları, adresleri, her ortağın sahip olduğu esas sermaye payının sayısı, esas sermaye paylarının devirleri ve geçişleri itibarı değerleri, grupları ve esas sermaye payları üzerindeki intifa ve rehin hakları sahiplerinin adları ve adresleri yazılır.

Her pay sahibi defterde ayrı bir sayfada izlenir. Payı/pay senedini devralan yeni ortak veya pay sahibi de ayrı bir sayfada izlenir. Merkezi Kayıt Kuruluşu tarafından kayden takibi yapılan paylara ilişkin Sermaye Piyasası Kanunu hükümleri ile ilgili diğer düzenlemeler saklıdır.

Anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ile limited şirketin pay defteri tutması gerekir. İşbu pay defteri, şirketin sermaye hareketlerinin takibi için önemlidir. Pay sahiplerinin kaydedildiği ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı defter olan pay defterinde senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahipleri gösterilir ve tespit edilir<sup>54</sup>.

---

<sup>54</sup> 6762 sayılı mülga Türk Ticaret Kanunu gereğince limited ve anonim şirketlerin pay defteri tutması zorunluymışken pay defterinin limited ve anonim şirketlerce tutulması ya da kanuna uygun şekilde tutulmamasının herhangi bir yaptırımını bulunmamaktaydı. Buna rağmen pay defterinin tutulması ya da kanuna uygun şekilde tutulmaması halinde anonim şirket yönetim kurulu üyeleri ile limited şirket müdürleri, şirkete pay sahiplerine diğer bir ifadeyle şirket ortaklarına ve şirket alacaklılarına müteselsilen sorumluydular. Yürürlükte bulunan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile pay defterlerinin "ticarî defterler"den olduğu belirtilerek, açılış ve kapanış onaylarının zorunlu olduğu düzenlenerek konuları güçlendirilmiştir. Bkz. **Altaş**, s. 174).

## B. Yönetim Kurulu Karar Defteri

Yönetim kurulu karar defteri, anonim şirketlerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticinin veya yöneticilerin şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir. Karar defterindeki kayıtlar karar tarihini, karar sayısını; toplantıda hazır bulunanları; kararın içeriğini; üyelerin imzalarını içerir. Kararın, üyelerden birinin yaptığı öneri üzerine diğerlerinin yazılı onayı ile veya bazı üyelerin elektronik ortamda katılması suretiyle alındığı durumlarda bu husus ayrıca belirtilir.

Kararın, üyelerden birinin yaptığı öneri üzerine diğerlerinin yazılı onayı ile alınması halinde imzaların bulunduğu kâğıt veya kâğıtlar karar defterine yapıştırılır. Kararların bütün üyelerin toplantıya elektronik ortamda katılması ve güvenli elektronik imza ile alınması halinde kararın güvenli elektronik imza ile imzalandığını belirten ifadenin karar metninde yer alması ve alınacak fiziki kararın deftere yapıştırılması şarttır.

Kararın bazı üyelerin fiziki ortamda bazı üyelerin ise elektronik ortamda toplantıya katılması suretiyle alınması halinde ise karar metninde fiziki ortamda katılanların imzaları ile elektronik ortamda katılanların güvenli elektronik imza ile kararı imzaladıkları belirtilir ve fiziki karar metni karar defterine yapıştırılır. Yönetim kurulu toplantılarına elektronik ortamda katılım sağlanması halinde elektronik kayıtlar Kanunun 65 inci maddesi uyarınca güvenli bir şekilde saklanır.

Bir önerinin veya önerilerin ıslak imza ile imzalanması şeklinde alınan kararlar Kanunun 390'ıncı maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca karar defterine yapıştırılır; aksi halde karar geçersizdir.

Her yönetim kurulu üyesi alınan karara ilişkin muhalefetinin bir şerh ile karar metnine geçirilmesini isteyebilir. Üyelerin şerh yazma talebi hiçbir sebeple reddedilemez; şerh yazılmasına engel olunamaz. Şerh, sahibi dışında hiç kimse tarafından değiştirilemez. Yönetim kurulu karar defteri, sözleşmeler ve diğer ticari işlemlerin uygulamaya sokulmasına ilişkin kararları veya şirketin malvarlığı edinmesi veya elden çıkarması gibi kararları içeren defterdir. Bu defteri de anonim şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket ile limited şirket tutmakla yükümlüdür.

Yönetim kurulu karar defteri, şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararların yazılacağı ciltli ve sayfa numaralı birbiri ardına gelen defterdir. Defterde toplantıda hazır bulunanların ad ve soyadları, toplantı tarihi, oy ve tartışmalar ile gerekli diğer hususlar bulunmalıdır.

Karar defterinin tüzel kişi tacirler bakımından şirket yönetiminin denetimi ve takibi noktasında ehemmiyeti bulunmaktadır<sup>55</sup>. Zira alınan kararlar ve kararlar gereği işlem yapılıp yapılmadığı işbu defter ile takip edilebilir.

### **C. Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri**

Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, tüzel kişi tacirlerin genel kurul toplantılarında görüşülen hususların ve alınan kararların kaydedildiği ciltli ve sayfa numaraları teselsül eden defterdir. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri, şirket genel kurul toplantısı yapılırken genel kurulda sorulan sorular, verilen cevaplar, sunulan öneriler, alınan kararlar işlenerek düzenlenebileceği gibi hazırlanan toplantı tutanağının deftere yapıştırılması şeklinde de tutulabilir.

Kollektif ve komandit şirketlerde yönetimle görevlendirilen ortağın veya ortakların yahut bütün ortakların şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar da genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilir. Bu fıkra uyarınca yapılacak kayıtlarda 10 uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen hususların yazılması zorunludur.

Limited şirketlerde müdür veya müdürler kurulunun şirket yönetimi ile ilgili olarak aldığı kararlar genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilebileceği gibi ayrı bir müdürler kurulu karar defteri de tutulabilir. Müdürler kurulu karar defterinin tutulması halinde açılış ve kapanış onayları dahil olmak üzere yönetim kurulu karar defterine ilişkin hükümler uygulanır. Kararların genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilmesi halinde 10 uncu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen hususların yazılması zorunludur. Ayrı bir müdürler kurulu karar defteri tutulması halinde müdür veya müdürler kurulu kararları genel kurul toplantı ve müzakere defterine kaydedilemez. Genel kurul toplantı ve müzakere defteri ise asıl

---

<sup>55</sup> **KAYAR İsmail**; Ticari İşletme Hukuku, Tıpkı 6. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2008, s. 285.

işlevinin yanı sıra yönetim kurulunun yetkisi dışında kalan işlemlerle ilgili kararları içerir<sup>56</sup>. Genel kurul toplantılarında görüşülen hususlar ve alınan kararlar işbu deftere kaydedilir. Kişi ortaklıklarında ise ortaklar kurulu toplantı ve müzakere defteri bu niteliği olan defterdir.



---

<sup>56</sup> **SOMUNCUOĞLU Ünal**; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterlerin İbrazı ve Delil Olma Nitelikleri”, İstanbul Barosu Dergisi 2012, C.LXXXVI, S.1, (s. 198-202), s. 199.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### İLKELER İŞİĞİNDA DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

#### I. GENEL OLARAK

İlkelerin egemen olduğu hukuk alanında, tacirin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin de genel ilkeler yer almaktadır. Bir tacir, hesap düzeni ile defter tutma sırasında ilkelere riayet ettiği ve özen yükümlülüğünü yerine getirdiği takdirde defter tutma ödevine ilişkin amaç ve faydalara ulaşmış olacaktır. Yine yükümlülüklerini yerine getiren tacir, defter tutma ödevinin önemini kavramış ve buna göre ticari işletmesine yön vermiş olacaktır.

Bir hukuk düzeninde mevzuat ve buna ilişkin hükümler değişkenlik gösterebilir. Değişmeyen şey ise alana hâkim olan ilkelerdir. Bu kapsamda tacirin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin kurallar değişkenlik gösterse bile defter tutma yükümlülüğüne esas olan ilkeleri benimsemesi ve faaliyetinde kendine düstur edinmesi basiretli bir tacir olmanın da bir gereğidir. Ticari defterlerin tutulma şekli ve amacı ticari işletmeyle ilgili işlemlerde ticari işletmenin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, Türk Ticaret Kanununa göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koyabilecek şekilde olmak zorundadır. Ancak bu şekilde basiretli bir tacir gibi davranılabilir.

Tacir, defter tutma yükümlülüğünü yerine getirirken; ilkelerden hareketle nasıl, ne şekilde, hangi esaslar dahilinde tutması gerektiğini, defter tutma yükümlülüğünün başlangıç zamanını, sona ermesini vb. hususları bilmekle mükelleftir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 18'inci maddesinin bir sonucu olarak tacir sıfatının kazanılması ile defter tutma yükümlülüğü başlamaktadır. Her tacir ticarî işlemlerini, ticarî işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen sonuçlarını defterde göstermek zorundadır. Tacirin defter tutma yükümlülüğü, "tacir" sıfatının kazanılmasıyla başlar<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> Yarbaş, s. 33.

Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin ilkeler, hem Türk Ticaret Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu açısından ele alınarak belirlenebilir. Türk Ticaret Kanunu'nun 64'ncü maddesine göre;

*“ Her tacir, ticari defterleri tutmak ve defterlerinde, ticari işlemleriyle ticari işletmesinin iktisadi ve mali durumunu, borç ve alacak ilişkilerini ve her hesap dönemi içinde elde edilen neticeleri, bu Kanuna göre açıkça görülebilir bir şekilde ortaya koymak zorundadır. Defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir.*

*Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür.*

*Fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile dördüncü fıkrada sayılan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır.*

*Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli*

*ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir.*

*Pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterler de ticari defterlerdir.*

*Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez.<sup>58</sup>”*

şeklinde düzenleme içermektedir. Hükmün 5’nci fıkrasına göre de Vergi Usul Kanunu’nun defter tutma yükümlülüğüne hakim olan ilkeler bakımından göz önüne alınması gerekir. Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğüne hakim olan ilkeler buradan hareketle irdelenecek ve incelenecektir.

## **II. YÜKÜMLÜLÜĞÜN “TACİRLİK” SIFATIYLA BAŞLAMASI**

Defter tutma yükümlülüğüne ilişkin ilk adım, ilk ilke defterlerin tutulmasına ilişkin başlangıç zamanının bilinmesi ve tespitidir. Bir tacir, defter tutma yükümlülüğünün başladığı zamanı bilmekle mükelleftir. Tacirin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin defter tutmaya başlama tarihi, Türk Ticaret Kanunu’nun 64’ncü maddesinin 6’ncı fıkrası gereği Vergi Usul Kanunu’na göre belirlenir.

Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci maddesine göre Vergi Usul Kanunu’nun 172’nci maddesinde sayılan, ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadî kamu

<sup>58</sup> Hükmün gerekçesi şu şekildedir:

“Yüküm tacir sıfatını kazanma, tacir sayılma ve tacir gibi sorumlu olma tarihinden veya anından itibaren başlar (m. 87), saklama yükümlülüğü bir yana, tacir sıfatının, tacir gibi sayılma ve tacir gibi sorumlu olma konumunun son bulmasına kadar devam eder. İlk iki varsayımda tacirin kaydının ticaret sicilinden silinmesi esas alınabilir. Son varsayımda ise yükümün son bulması somut olaya göre belirlenir.”

müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisâdi işletmeler, serbest meslek erbabı ve çiftçiler, defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler, defter tutmakla mükelleftir. Buna göre defter tutma yükümlülüğü, “işe başlama” ve “tacirlik” sıfatının kazanılması anında başlar. “Tacirlik” sıfatı, TTK m. 12 gereği tacirin bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirme veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etme anında kazanılır. Hatta bildirim ve ilan etme halinde, fiilen işletmeye başlanmış olması tacirlik sıfatı kazanılması için aranmamaktadır. Yine tescil yükümlülüğünün doğmuş olması ticari defter yükümlülüğünün başladığı andır<sup>59</sup>. Zira ticaret siciline tescil kurucu değil bildirici niteliktedir.

İşbu açıklamalar çerçevesinde, tacirin defter tutma yükümlülüğü, “işe başlama” ve “tacirlik” sıfatının kazanıldığı anda başlar. Tacir, bu andan itibaren işletmesine ilişkin öngörülmuş olan defterleri tutmakla mükelleftir. Ticaret ve meslek erbabı bir işyeri açarak fiilen faaliyete geçmişse bu andan itibaren; henüz hiçbir faaliyete girişmeden ticaret siciline veya mesleki teşekküle kaydolma anından itibaren defter tutma yükümlülüğü başlamaktadır.

Tacirlik özelinde konuyu ele almak gerekirse Türk Ticaret Kanunu’na göre defter tutma yükümlülüğü, tacirlik sıfatının kazanıldığı anda başlamaktadır. Dolayısıyla tacirlik hususunun irdelenmesi gerekmektedir. “Tacirlik” sıfatının kazanıldığının tespiti halinde, aynı zamanda defter tutma yükümlülüğünün doğduğu da tespit edilmiş olacaktır<sup>60</sup>. Gerçek kişiler, bir ticarî işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işletmeye başladıklarında tacir sıfatını kazanmaktadır. Ayrıca bir ticarî işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse de fiilen işletmeye başlamamış olsa bile “tacirlik sıfatını” kazanır. Dolayısıyla “defter tutma yükümlülüğü” de bu andan itibaren başlar. Bazı durumlarda şirketlerin ticaret siciline kaydolmasına rağmen uzun süre ticari bir faaliyette bulunmadığı görülmektedir. Bu gibi durumlarda şirketin ölü doğduğu kabul edilmektedir<sup>61</sup>. Ancak

---

<sup>59</sup> **KENDİGELEN Abuzer**; Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 1. Baskı, 2011 İstanbul, Oniki Levha Yayınları, s. 77.

<sup>60</sup> **Yarbaş**, s. 33.

<sup>61</sup> **Ulusoy**, s. 10; **Yarbaş**, s. 41.

bu halde de tacir sıfatı kazanıldığı için şirketin defter tutma yükümlülüğü bulunduğu kanaatindeyiz. Esnaflar ise tacir olmadıklarından ve atıf da yapılmadığından ticari defter tutma yükümlülüğü altında değildirler.

Kanunkoyucu, kötünietli davranışları engelleme ve tacir olmanın sonuçlarıyla karşılaşmak istemeyen kişileri önleme adına kanuni bir düzenleme yapmıştır. Buna göre bir ticarî işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunduğu üçüncü kişiler karşısında tacir gibi sorumlu olmaktadır. Dolayısıyla tacir gibi sorumlu olanlar, tacir olmanın sonuçlarına da katlanmakla mükelleftir. Bu andan itibaren, tacir gibi sorumlu olan kişi, defter tutma yükümlülüğü altındadır.

Tüzel kişiler için, Türk Ticaret Kanunu özel olarak düzenleme yapmıştır. Genel itibariyle gerçek kişiler ile aynı düşüncenin ürünü olarak tüzel kişi tacirlerde de “tacirlik” sıfatının kazanılmasıyla defter tutma yükümlülüğü başlamaktadır. Ticaret şirketleriyle, amacına varmak için ticarî bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticarî şekilde işletilmek üzere devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tüzel kişilik olarak, tacirlik sıfatını kazandığı anda defter tutma yükümlülüğü de başlamış olmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre tacirler, bağlı buldukları kuruluş merkezindeki ticaret siciline kaydolması ile tüzel kişilik ve tacirlik sıfatını kazanırlar. İşbu kayıt tarihinden itibaren defter tutma yükümlülüğü de doğmaktadır. Ancak esnaflar bakımından ticari işletme işletmedikleri için tacir sayılmamaları ve TTK m.15'te atıf yapılmaması nedeniyle defter tutma yükümlülüğü öngörülmemiştir<sup>62</sup>.

Türk Ticaret Kanunu, “tacirlik” kavramını esas almakta iken Vergi Usul Kanunu ise “işe başlama” kavramını esas almaktadır (Bu husus, ikinci bölümde irdelenecektir).

---

<sup>62</sup> **TOPAL Önder**; Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Ankara 2015, Yetkin Yayıncılık, s. 43.

Son olarak belirtmek gerekir ki bir tacirin birden fazla işletmesi varsa her bir ticari işletmesi için ayrı ayrı defter tutması gerekir<sup>63</sup>.

### III. TACİR OLARAK DEFTER TUTMAKLA “YÜKÜMLÜ” KİŞİ

#### A. Genel Olarak

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre tüm tacirler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri tutmakla yükümlüdür. Ayrıca tacirler, pay defteri<sup>64</sup>, yönetim kurulu defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini de TTK gereği ticari defter olarak tutmakla mükelleftir. Defter tutma yükümlülüğü ve sorumluluğu gerçek kişi bizzat tacirin kendisine tacirin tüzel kişi olması halinde yöneticilere ve yönetim kuruluna aittir<sup>65</sup>.

Tacirlik sıfatı gereği bir tacirin TTK ve yapılan atıflar doğrultusunda VUK'un ilgili hükümleri gereği defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Tacir, bu yükümlülüğünü yerine getirirken kanuni düzenlemelere uygun olarak defterlerini tutmakla yükümlüdür. Her şeyden önce tacir, tutmakla yükümlü olduğu defterleri bilmek zorundadır. Ticari defter ve ticari defterin anlamı, amacı ve tutuluş şekli doğrultusunda hareket eden bir tacir, defter tutma ödevini gereği gibi ifa etmiş olacaktır. Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü, tacirin tutmakla mükellef olduğu defterlerin açıklanması gerekmektedir. Ayrıca tacirin defter tutma ödevinin gereği olarak yasal düzenlemelere uygun olarak ticari defterlerini tutması esastır. Buna ilişkin TTK hükümleri başta olmak üzere VUK hükümleri de dikkate alınarak tacirin defter tutma yükümlülüğüne ilişkin hükümlerin irdelenmesi de bir zarurettir.

<sup>63</sup> **KAYA Ali/HORASAN Emre**; “Ticari Defterlere İlişkin Yeni Ticaret Kanunu Hükümlerinin Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Falütesi Dergisi, HAD,C.18, S.3, s. 217.

<sup>64</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile pay defterlerinin “ticarî defterler”den olduğu kanun hükmü haline gelmiştir. Ayrıca açılış ve kapanış onaylarının zorunlu olduğu düzenlenerek daha etkin bir konuma gelmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz.; **ALTAŞ Soner**; “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Pay Defteri Tutma Yükümlülüğü”, Mali Çözüm, Ocak – Şubat 2012, s. 161-175, s. 174.

<sup>65</sup> **ABDİOĞLU Hasan/DEMİRKAPI Ertan/ERDÖL Münise**; “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na Göre Defterlerin İncelenmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl 2014, Cilt 21, Sayı 1, s. 92.

Türk hukukunda tacirlik kavramı hem gerçek kişi tacir hem de tüzel kişi tacirler için söz konusudur. Defter tutmakla yükümlü olan tacirler yönünden her bir tacir için ayrı ayrı defter tutmakla yükümlü olan kişi veya kişilerin tespiti önem arz etmektedir.

Öncelikle gerçek kişi tacirler bakımından tacirin kendisi bizatihi defter tutmakla yükümlü kişidir. Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklık bakımından ise her bir ortak, defter ve belge tutmakla yükümlüdür. Tüzel kişi tacirler yönünden ise organlar ve organları oluşturan gerçek kişi veya tüzel kişinin yetkilisi tarafından ticari defterler tutulacaktır. İşbu hususu tek tek irdelemek gerekmektedir.

Kanunkoyucu ticari defterleri tutma yükümlülüğü öngörmüş; ancak defterin bizatihi tacir tarafından tutulmasını bir zorunluluk olarak düzenlememiştir. Dolayısıyla bu yükümlülüğün yerine getirilmesi, yükümlülüğü yerine getirecek kişiye bağlı bir görev ve hatta yetki değildir. Buradan hareketle de tacir bizzat kendisi defter ve belgeleri tutabileceği gibi sorumluluğu doğmayacak şekilde konusunda uzman kişiler vasıtasıyla da defter ve belge tutabilir<sup>66</sup>. Nitekim uygulamada tacirler ve defter tutma yükümlülüğü bulunan kişiler, defter ve belgelerini konusunda uzman mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir ve/ya da yeminli mali müşavirler vasıtasıyla tutmaktadırlar. Böyle dahi olsa ticari defterlerin tamamen veya kısmen mevcut olmamasından veya kanuna uygun tutulmamasından veya saklanma mecburiyetinin ihlalinden doğan sorumluluk doğrudan doğruya gerçek kişi tacirde gerçek kişiye; tüzel kişi tacirde şirket yetkilisine aittir<sup>67</sup>. Diğer bir ifade ile tacirin defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeye yetkili kıldığı kimsenin bu defterlere geçirdiği kayıtlar tacirin kendisi tarafından tutulmuş kayıtlar gibi işlem görecektir<sup>68</sup>. Böyle bir durumda tacir, ticari defter tutma yükümlülüğünde meydana gelen bir kusuru çalıştırdığı kişilere yükleyerek sorumluluktan kurtulamaz<sup>69</sup>.

---

<sup>66</sup> **Taşdelen**, s. 264.; **KAYIHAN Şaban/ YASAN Mustafa**; Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari İşletme Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012, s. 157.

<sup>67</sup> **Aslan/Ergün**, s. 68.; **ÖZDEMİR Necdet/KINACIOĞLU Naci**; Türk Ticaret Hukuku (Başlangıç Hükümleri), Genişletilmiş 5. Baskı. Ankara 1984, s. 179.

<sup>68</sup> **TEKİL Fahiman**; Ticari İşletme Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1981, s.126.

<sup>69</sup> **Tekil**, s.126.; **ERİŞ Gönen**; Açıklamalı İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler, Genişletilmiş 2. Baskı, En-kay Yayınevi, Ankara 1992, s. 451

## B. Gerçek Kişi Tacir

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereği her bir tacir, kanunda belirtilen ve tutulması zorunlu bulunan ticari defter ve belgeleri bizzat kendisi tutmakla yükümlüdür. Gerçek kişi tacir, tacir sıfatını kazandığı anda ticari defter ve belgelerini tutmakla mükelleftir.

Gerçek kişi tacir, bir ticarî işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye denilmektedir. Bir ticarî işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılmaktadır. Buna göre bir ticarî işletmenin var olması, işbu ticarî işletmenin faaliyette bulunuyor olması ve ticarî işletmenin kendi adına faaliyette bulunuyor olması gerekmektedir<sup>70</sup>. TTK'ya göre esnaflar ise defter tutma yükümlülüğü altında değildir<sup>71</sup>. Ayrıca tacir gibi sorumlu olanların da defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Bir ticarî işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olmaktadır. Adi şirket ortaklarından her birinin ayrı ayrı ticarî defter tutmaları gerekmektedir.

Hukukumuzda tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklık bakımından ticari defter ve belge tutma yükümlülüğü önem arz eder. Adi ortaklıkta her bir ortak tacir sıfatını sahiptir. Tacir sıfatını sahip gerçek kişiler, bizatihi defter ve belge tutmakla mükelleftir.

Hem gerçek kişi tacir hem de adi ortaklıklar bakımından defter tutma yükümlülüğü bizzat kendilerince yerine getirilebilir. Ancak teknik ve sorumluluk doğurması dolayısıyla uygulamada genellikle tacirlerin ticari defter ve belgeleri, meslek erbabı olan muhasebeciler tarafından tutulmaktadır. Tacirler ya bünyelerinde

---

<sup>70</sup> Gerçek kişi tacirlerde tacir sıfatının kazanılması hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: **Arkan**, s. 113; **Bilgili /Demirkapı**, (Ticari İşletme), s. 53-55.

<sup>71</sup> **ÜLGEN Hüseyin/TEOMAN Ömer/HELVACI Mehmet/KENDİGELEN Abuzer/KAYA Arslan/ERTAN N. Füsün Nomer**; Ticarî İşletme Hukuku, On İki Levha Yayınları, , 5. Tıpkı Bası, İstanbul 2015, s. 484.



muhasebeci istihdam etmekte ya da serbest muhasebeci mali müşavirler nezdinde bu yükümlülüğünü yerine getirmektedir<sup>72</sup>.

Gerçek kişi olup da esnaf sayılan kişilerin ise ticari defter ve belge tutmak yükümlülüğü bulunmamaktadır.

### C. Tüzel Kişi Tacir

Türk hukukunda tüzel kişiler, organları eliyle ve vasıtasıyla hukuk âleminde iş ve işlemlerini yerine getirmektedir. Tüzel kişiliği haiz olan tacirler bakımından da karar alma, işlem yapma ve varlığını sürdürme noktasında organları önem taşımaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre tüzel kişiliği haiz olan komandit şirket, kolektif şirket, anonim şirket, limited şirket ve kooperatifler tüzel kişi tacirdir. İşbu tacirlerin ticari defter ve belge tutma yükümlülüğü bulunmaktadır<sup>73</sup>. Bu yükümlülük ise tüzel kişi tacirin organları vasıtasıyla yerine getirilir. Bu hususta her bir tüzel kişi tacirin ayrı ayrı ele alınması gerekmektedir.

Ticarî bir işletmeyi kendi adına işleten her tüzel kişi tacir sayılmakta<sup>74</sup> ve bunun sonucu olarak defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Ticaret şirketleri, amacına varmak için ticarî bir işletme işleten vakıflar ve dernekler, kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticarî şekilde işletilmek üzere Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşlar tüzel kişi tacirdir.

TTK gereği ticaret şirketleri olan komandit şirket, kolektif şirket, anonim şirket ile limited şirket ve gerçek kişi tacirler, defter tutmakla yükümlüdür. VUK'ta ise bu hususu "ticaret ve sanat erbabı" olarak ifade edilmeye çalışılmıştır. Ticaret ve sanat erbabı, götürü usulde vergilendirilmeden yararlanamayan ve yıllık ticarî kazançları üzerinden gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlü olan, tacir sıfatına

<sup>72</sup> Karayalçın, (Ticari İşletme), s. 259.

<sup>73</sup> Türk Ticaret Kanunu m.124'e göre; "Ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir/ Bu Kanunda, kolektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır."

<sup>74</sup> Arkan, s. 119; Bilgili/Demirkapı, (Ticari İşletme), s.56.

haiz gerçek kişilerdir<sup>75</sup>. Bu kapsamda ticaret şirketler ile ticaret ve sanat erbabı olup tacir sıfatını haiz her gerçek kişi defter tutmakla yükümlüdür.

### **1. Kollektif Şirket**

Kollektif şirketlerde ortaklardan her biri, ayrı ayrı şirketi yönetme hakkını ve görevini haizdir. Ancak, şirket sözleşmesiyle veya ortakların çoğunluğunun kararıyla yönetim işleri ortaklardan birine, birkaçına veya tümüne verilebilir. Dolayısıyla aksi karar alınan dek, komandit şirketlerde ortaklardan her biri ticari defter ve belgelerin tutulmasından ve bunun sonuçlarından mümessildir. Tacirin tacir olmanın sonuçları ve buna ilişkin ödevi kapsamında defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır. Buna ilişkin olarak yer alan yasal düzenlemeler temelinde TTK ve VUK'ta düzenlenmiştir. "Tacir" kavramı ile sınırlı olarak defter tutma ödevi ele alınmakta ve irdelenmektedir.

### **2. Komandit Şirket**

Komandit şirketlerde komandit ve komandite ortak sorumluluk noktasında iki farklı ortak olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durum, ticari defter ve belgelerin tutulması ve bu hususta sorumluluk noktasında da önem taşımaktadır. Türk Ticaret Kanunu'nun 318'nci maddesine göre komandite ortak, şirketin temsilcisi olarak kabul edilmiş olup ticari defter ve belgelerin tutulmasından sorumlu olan kişidir. Diğer bir ifade ile komandite ortak, ticari defter ve belgelerin usulüne uygun tutulmasından sorumludur.

### **3. Anonim Şirket**

Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir. Tüzel kişi tacirlerden biri olan anonim şirketler, ticari defter ve belgeleri tutmakla yükümlüdür. Anonim şirket,

---

<sup>75</sup> ÖZBALCI Yılmaz; Vergi Usul Kanunu Yorumu ve Açıklamaları, Oluş Yayıncıları, 2. Baskı, Ankara 2012, s. 259.

yönetim organı tarafından ticari defter ve belgelerini tutmaktadırlar. Diğer bir ifade ile anonim şirketin kanuni temsilcisi tarafından ticari defter ve belgeler tutulmaktadır. Ancak yukarıda da belirtildiği üzere yönetim kurulunca bu yükümlülük ya muhasebeci istihdam ederek ya da serbest muhasebeci mali müşavir vasıtasıyla yerine getirilir.

Anonim şirketlerde defter tutma yükümlülüğü ve sorumluluğu, devredilemez görev ve yetkiler başlığı altında TTK m.375'te yönetim kuruluna aittir<sup>76</sup>. Yönetim kurulu üyeleri kendi denetim ve sorumlulukları altında ticari defterlerini kendileri bizzat tutmak zorunda olmayıp belirleyecekleri yardımcı kişiler aracılığıyla da tutabilirler<sup>77</sup>.

Anonim şirket yönetim kurulu üyelerinin gerek hukuki gerek cezai sorumlulukları dolayısıyla kanuni temsilci ve/ya da müdürler, ticari defter ve belgelerin tutulması ve kayıt ve tasdik düzenine uygun olması noktasında gerekli özeni göstermeleri kendilerinden beklenen bir tutumdur. Zira yönetim kurulu üyeleri şirket için basiretli bir tacir gibi davranmakla yükümlüdür. Ticari defter ve belgelerin tutulmasında sorumluluk, yönetim kurulu üyeleri ve özellikle kanuni temsilcilere aittir.

#### **4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket**

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kolektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. İşbu şirkette şirketin yönetim ve temsili komandit şirket hükümlerine göre belirlenir. Dolayısıyla komandit şirkette olduğu gibi komandite ortak, defter ve belgelerin tutulmasından sorumlu olan kişidir.

---

<sup>76</sup> **Abdioğlu/Demirkapı/Erdöl**, s. 92.

<sup>77</sup> **KORKUT Ömer**; "Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Defter Tutma Yükümlülüğünden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu", *Yaklaşım Dergisi*, 2007 Ekim, S. 178 (s. 246-253), s. 252

## 5. Limited Şirket

Limited şirketler bakımından defter tutma yükümlülüğü şirket müdürüne yüklenmiş bir görevdir. Zira TTK m.625'te devredilemez ve vazgeçilemez görevler başlığı altında müdürler, ticari defter ve belgeleri tutmakla yükümlüdür<sup>78</sup>.

## 6. Kooperatifler

Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek veya geçimlerine ait ihtiyaçlarını işgücü ve parasal katkılarıyla karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklara kooperatif denir.

Kooperatiflerin tutmakla yükümlü olduğu defterler konusunda Kooperatifler Kanunu'na bakmak gerekmektedir. Bu noktada Kooperatifler Kanunu'nun 89'uncu maddesine göre;

“Kooperatiflerin, kooperatif birliklerinin, kooperatif merkez birliklerinin ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin muhasebe usulleri ve mecbur olarak tutacakları defterler Ticaret Bakanlığı'nca belirtilebilir. Vergi Usul Kanununun bu hususlarla ilgili hükümleri saklıdır.”

Kanunkoyucu, bu noktada Gümrük ve Ticaret Bakanlığı'nı yetkili kılmıştır. Bakanlıkça “Kooperatifler, Kooperatif Birlikleri, Kooperatif Merkez Birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği Muhasebe Yönetmeliği” çıkarılmıştır. Yönetmelikte açıklık bulunmayan hususlarda, Kooperatifler Kanunu'nun 98'inci maddesi atfıyla Türk Ticaret Kanunu'nun anonim şirketlere ait hükümleri uygulanacaktır. Dolayısıyla kooperatiflerce de anonim şirketlerin tutacağı defterler tutulacaktır.

Kooperatif yönetim kurulu, kanun ve ana sözleşme hükümleri içinde kooperatifin faaliyetini yöneten ve onu temsil eden icra organıdır. Dolayısıyla defter tutma yükümlülüğü kooperatif yönetim kuruluna aittir. Ana sözleşmede hüküm

---

<sup>78</sup>Abdioğlu/Demirkapı/Ersöz, s. 92-93.

bulunması halinde yönetim kurulu kooperatifin yönetimini ve temsilini kısmen veya tamamen kooperatif ortağı bulunmaları şart olmayan bir veya birkaç müdüre veya yönetim kurulu üyesine bırakabilir. Bu durumda ilgili yönetim kurulu üyesi ve müdür ya da müdürler tarafından defter ve belgeler tutulabilir.

#### **D. Tacir Olmayıp Defter Tutma Yükümlülüğü Bulunanlar**

TTK, temel itibarıyla tacirlerin defter tutma yükümlülüğü ve bu yükümlülüğün basiretli bir tacir gibi yerine getirilmesi için hükümleri içermektedir. Bununla birlikte VUK gereği tacir dışında TTK kapsamında tacir olmayan; ama defter tutma yükümlülüğü bulunan kişi, kurum ve kuruluşlar da bulunmaktadır.

##### **1. İktisadi Kamu Müesseseleri**

Tacir olmayıp defter tutma yükümlülüğüne tabi olanlardan ilki iktisadi kamu müesseseleridir. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Ayrıca yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler de iktisadi kamu müesseseleri gibi değerlendirilmektedir. İktisadi kamu müesseseleri defter tutma bakımından tacirlerle aynı hükümlere tabidir. Dolayısıyla iş hacimlerini göz önünde bulundurarak ya da kendi isteklerine göre bilanço usulü ya da işletme usulü defter tutmaktadırlar. İş hacimleri gereği bilanço usulüne defter tutmak zorunda olmayan ya da kendi isteğiyle bilanço usulü defter tutmayan iktisadi kamu müesseseleri işletme usulü defter tutmaktadırlar.

## **2. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

Tacir olmayıp defter ve belge tutma yükümlülüğü bulunanlardan bir diğeri dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeleri ifade eder. Ayrıca serbest meslek erbabı olan şahıslar da defter tutma yükümlülüğü altındadır. Sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapanlara serbest meslek erbabı denir.

## **3. Serbest Meslek Erbabı Sayılanlar**

Yine belli faaliyetleri yürütenlerin de serbest meslek erbabı sayıldığı kanunda hüküm altına alınmıştır. Bunlar gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar, serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler, dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları, Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlardır.

## **4. Çiftçiler**

Defter tutma yükümlülüğü zirai faaliyette bulunan ve zirai kazanç elde eden çiftçiler için de öngörülmüştür. Zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazancı; zirai faaliyet ise arazide, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve

yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden benzer şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir.

## 5. Tacir Sayılanlar ve Tacir Gibi Sorumlu Olanlar

TTK m.12/2 gereği tacir sayılanlar ve TTK m.12/3 gereği tacir gibi sorumlu olanlar defter tutmakla yükümlüdür<sup>79</sup>. Zira defter tutmak, tacir bakımından bir külfettir. İşbu külfet, tacir sayılanlar ve tacir gibi sorumlu olanlar bakımından da uygulama alanı bulacaktır<sup>80</sup>.

## 6. Donatma İştiraki

Donatma iştiraki, tüzel kişiliği bulunmayan bir iştiraktır<sup>81</sup>. Ancak TTK m.17 gereği tacirlere ilişkin hükümlere tabidirler. Dolayısıyla tacir gibi donatma iştirakinin defter tutma yükümlülüğü bulunmaktadır.

Donatma iştiraki birden çok kişinin paylı mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi, menfaat sağlamak amacıyla aralarında yapmış oldukları sözleşme gereğince, hepsi adına ve hesabına suda kullanmalarına ilişkin iştiraktır. Tek başına bir geminin maliki veya işletme hakkına sahip olan ticaret şirketleri veya diğer tüzel kişiler hakkında donatma iştirakine ilişkin hükümler uygulanmaz.

Donatma iştiraki, tacir olmaya ilişkin hükümlere tabi olup defter tutma yükümlülüğü altındadır. Donatma iştirakinde defterler, müşterek donatanlar tarafından tutulmaktadır. Ancak tacir sıfatı donatanlara ait değildir<sup>82</sup>.

<sup>79</sup> TTK m.12 şu şekildedir: “(1) Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.

(2) Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.

(3) Bir ticari işletme açmış gibi, ister kendi adına, ister adi bir şirket veya her ne suretle olursa olsun hukuken var sayılmayan diğer bir şirket adına ortak sıfatıyla işlemlerde bulunan kimse, iyiniyetli üçüncü kişilere karşı tacir gibi sorumlu olur.

<sup>80</sup> Aksi yönde bkz. **BOZER Ali/GÖLE Celal**; Ticari İşletme Hukuku,3. Baskı, Ankara 2015, s.226.

<sup>81</sup> **KAYAR**, s. 127.

<sup>82</sup> **Bilgili – Demirkapı**, Ticaret Hukuku, s. 59

#### IV. YÜKÜMLÜLÜĞÜN “TACİRLİK” SIFATININ KAYBI İLE SONA ERMESİ

Defter tutma yükümlülüğü, tacirler açısından “tacirlik” sıfatının kazanılması anında başlamakta iken sona ermesi de “tacirlik” sıfatının sona erdiği andır.

Gerçek kişi tacirler, ticareti terk ettiği anda tacirlik sıfatını kaybetmektedirler. Bu andan itibaren defter tutma yükümlülüğü gerçek kişiler için sona ermektedir. Ancak ticaretin süreklilik arz etmeyen şekilde, dönemsel veya mevsimsel olarak ya da faaliyet konusu alanda yaşanan ekonomik darboğaz ya da işçilerin grev hakkını kullanması gibi geçici olarak durması, tacirlik sıfatının kaybı sonucunu doğurmamaktadır. Bu hallerde de tacirin, defter tutma ödevi bulunmaktadır.

Tüzel kişi tacirler için gerçek kişi tacirlerde olduğu gibi tüzel kişiliğin sona erme anı, defter tutma yükümlülüğünün de sona erdiği andır. Tüzel kişiler, infisah edip tasfiye veya iflas haline girmesi ve bunun sonucunda mallarının tamamen paylaşılmasıyla tüzel kişiliği kaybederler. Bu ana kadar, tüzel kişilerin defter tutma yükümlülüğü devam etmektedir. Bu hususta VUK, özel bir düzenleme getirmiştir. Buna göre tüzel kişilerin tasfiye ve iflas halinde vergi mükellefiyeti devam etmekte olup tasfiyenin ve iflasın kapatılması sonucu vergi dairesine tasfiye memurları ya da iflas memurları tarafından yapılacak başvuru anında tüzel kişiliği sona erer. Bu kapsamda tasfiye ve iflas, tüzel kişiler için defter tutma yükümlülüğünü sona erdirmez. Tüzel kişilerin tasfiyesi ve iflası, zaman almaktadır ve bu sebeple kanunkoyucu, bu süre boyunca defter tutma yükümlülüğünün de devam edeceğini haklı ve yerinde olarak belirtmiştir<sup>83</sup>.

Tüzel kişi tacir, tasfiye ve iflâs halinde iken iki aşamayı tamamlayarak kişiliğini kaybeder. Bunlardan biri tasfiye ya da iflas haline geçilmesi için alınan karar, diğeri ise bu kararın uygulandığı iflas ya da tasfiye sürecidir. İflas ya da tasfiye sürecinin sona ermesi ise, vergi dairesine yapılacak kapanma bildirimini ile gerçekleşir. Diğeri bir ifade ile tasfiye veya iflâsa geçen tüzel kişilik, faaliyet konusuna sona vermesi ve mal varlığının dağıtılması anına kadar devam eder. Bu

---

<sup>83</sup> Yarbaş, s. 46; Karakoç, s. 404.



süre içerisinde defter tutma yükümlülüğü devam etmekte olup vergi dairesine yapılacak kapanma bildirimini ile defter tutma yükümlülüğü sona ermektedir<sup>84</sup>.

## V. YÜKÜMLÜLÜĞÜN HESAP DÖNEMİ ESASINA DAYANMASI

Türk Ticaret Kanunu m.64/5'e göre gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Türk Ticaret Kanunu'nun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez. Bu düzenlemeden hareketle, kanunkoyucu, defterlere ilişkin genel ilkeleri ve maddi düzenlemeyi Türk Ticaret Kanunu'nda; yükümlülüğün ifası ile ilgili şekli ödevleri ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu noktada kanunkoyucu, Vergi Usul Kanunu'na üstünlük tanımaktadır<sup>85</sup>.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, ticari defterlerin tutulmasına ilişkin olarak "hesap dönemi ilkesi"ni benimsemiştir. Bu durumu ortaya koyması açısından VUK m.174 hükmü defterlerin hesap dönemi itibariyle tutulacağını ve kayıtların her hesap dönemi sonunda kapatılıp ertesi dönem başında yeniden açılacağını düzenlemektedir. Devamında ise hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğu belirtilmiştir.

Dönemsellik ilkesinin bir yansıması olan hesap dönemi ilkesi beyan esasına dayalı vergi sistemimiz bakımından tacirin vergilendirilmesi, defter kayıtları üzerinden beyanname verilmesi ile sağlanır. Tacir, ticari defterlerini "hesap dönemi ilkesi" nazarında dönemsellik ilkesine uygun tutmakla mükelleftir. Zira, TTK m. 64'ün atfıyla VUK m. 174, emredici bir düzenlemedir. Tacir tarafından ticari defterler her hesap dönemi içinde tutulur, hesap dönemi sonunda kapatılır ve gelecek hesap dönemi için yeniden tutulmaya başlanır. Hesapların kapatılması, defterlerin

---

<sup>84</sup> Ulusoy, s. 19.

<sup>85</sup> Poroy/Yasaman, s. 229.

kapanış tasdiki anlamına gelmemektedir. Hesaplar, 31 Aralık itibariyle kapanış kaydı yapılarak kapatılır ve 1 Ocak'tan itibaren yeni hesap dönemi için açılış kaydıyla yeniden tutulmaya başlanır. TTK faaliyet dönemi olarak hesap döneminin on iki ayı geçemeyeceği belirtilmiştir

Vergi Usul Kanunu'nda kural olarak bir takvim yılının hesap dönemi olduğu belirtilmiştir. Kuralın istinası ise 174'ncü maddenin 3'ncü fıkrasında belirtilmiştir. Buna göre *“takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı 12 şer aylık özel hesap dönemleri belli edebilir.”* Dolayısıyla hesap dönemi ilkesinin alt başlığı olarak “normal hesap dönemi” ile “özel hesap dönemi” ve işe başlama ile işi bırakma hallerine özgü “sınırlı hesap dönemi” şeklinde yapılacak bir ayırım, kanunun lafzı gereğidir. Bu hususta irdeleme yapmak konunun anlaşılması ve özü itibariyle bir zarurettir.

### **A. Normal Hesap Dönemi**

Vergi Usul Kanunu m.174/1 ve 2'ye göre, bir takvim yılı, kural olarak, normal hesap dönemi olarak ifade edilir. Bir tacir, 1 Ocak ila 31 Aralık arasındaki ticari ilişkilerini, mali durumunu, hesap hareketlerini defter tutma yükümlülüğü kapsamında deftere kaydetmekle ve yükümlülüğünü yerine getirmekle mükelleftir. Tacir, 1 Ocak tarihi itibariyle ticari defterlerinde açılış kaydı yaparken 31 Aralık itibariyle kapanış kaydı yaparak bir hesap dönemini kapatır. Tacirler için hesabın kapanmasındaki amaç tacirin üçüncü kişilerle olan alacak borç ilişkisindeki bakiyelerin denkleştirmeleri ve sıfıra indirmeleridir<sup>86</sup>.

### **B. Özel Hesap Dönemi**

Kanunkoyucu, getirmiş olduğu kurala aynı madde içerisinde istisna getirmiştir. Buna göre kanunkoyucu, normal hesap dönemi ilkesinin uygulanmasının işin mahiyetine uymadığı zamanlar için tacirin talebi üzerine idareye, o tacir için yine

---

<sup>86</sup> **Ulusoy**, s. 44.

on iki ay üzerinden özel hesap dönemi belirleme yetkisi tanımıştır. Bunun için kanunkoyucunun aradığı kıstas, “faaliyet ve muamelelerin mahiyeti”dir. Tacirin faaliyet ve muamelelerinin mahiyeti, normal hesap dönemi ilkesi gereği 1 Ocak ile 31 Aralık arasında tutulmasına olanak vermemekte ise ilgili idare, başvuru üzerine özel bir hesap dönemi belirleyebilir.

Tacirin başvuru yapması, başvuru anında tacirin özel hesap dönemi ilkesine göre defter tutma ödevinin takvim yılı esasından çıktığı sonucu doğurmaz. İdari başvuru sonucu işlemin kabulü halinde tacir, özel hesap dönemi ilkesine göre defter tutmakla mükellef olacaktır. Diğer bir ifade ile özel hesap döneminin başlangıcı başvuru anına göre değil; başvurunun kabul anına göre belirlenir.

Özel hesap dönemi ilkesi, başvuru yapan tacire özgü bir hesap dönemi rejimidir. Diğer bir ifade ile tacir, işletmesinin faaliyet alanına göre takvim yılının başlangıcı itibariyle yükümlülüğünü yerine getirebilecek nitelikte değilse başvurusu üzerine tacire özgü bir hesap dönemi belirlenebilir. Belirlenen hesap dönemi, o alanda işgal eden tüm tacirler için değil; salt başvuru yapan tacir için hüküm ifade eder.

Yine kanunkoyucu, getirmiş olduğu düzenleme ile özel hesap dönemi ilkesinin uygulama alanını sınırlamıştır. VUK m.174/5’e göre özel hesap dönemi ticari ve zirai kazanç elde eden tacirler için söz konusu olabilir<sup>87</sup>.

### C. Sınırlı Hesap Dönemi

Yukarıda yer alan iki ana hesap dönemi ilkesi yanı sıra kanunkoyucu bazı özel durumlar için sınırlı bir süre için hesap dönemi öngörmektedir. Tacirlik sıfatına ilişkin olarak kazanılması ile sona ermesi hallerinin farklı zamanlarda olabileceği ya da hesap dönemleri arasında geçiş hallerinin takvim yılı başında olmasının zorunlu olmadığı kanun kapsamında belirtilmiştir. Dolayısıyla bu haller için de bu hallere özgü hesap dönemi belirlenmesi gerekmiştir. Buna göre VUK m.174/2, “*yeniden işe başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılır.*” Kanunkoyucu, tacirlik sıfatının kazanılması

<sup>87</sup> BAKMAZ Zübeyir; Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü, İzmir 2010, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, s. 96, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

için hesap döneminin dönemselliği ilkesi gereği 1 Ocak'ın beklenilmesi öngörülmemiştir. Yine tacirlik sıfatının kaybı için de 31 Aralık'ın beklenmesi öngörülmemiştir.

Bir kişi ticari işletme kurmak için yeni bir yılın başlangıcını beklemek ya da işini terk etmesi için içerisinde bulunduğu yılın sona ermesini beklemek veya hesap dönemleri arasında geçiş yapmak için idari başvuruyu yılsonunda yapmak ve idarenin de bu başvuruyu yeni takvim yılı başından itibaren geçerli kılması zorunda değildir. Dolayısıyla bu hallere özgü bir hesap döneminin de olması gerekir. Bir tacirin, tacirlik sıfatını kazandığı tarih ile yılsonu olan 31 Aralık arasındaki bu süre "sınırlı hesap dönemi" olarak ifade edilebilir. Yine tacirlik sıfatının sona ermesi halinde 1 Ocak ile sona erme tarihi arası da "sınırlı hesap dönemi" olarak ifade edilebilir. Yine normal hesap dönemi içerisinde faaliyetine devam eden bir tacirin koşulları bünyesinde taşınması ve başvuru üzerine idarenin kabulüyle hesap döneminin özel hesap dönemi olarak değişmesi halinde 1 Ocak ile bu tarih arası; özel hesap dönemi uygulanan bir tacirin normal hesap dönemine geçişi halinde normal hesap dönemine geçiş tarihi ile 31 Aralık arası "sınırlı hesap dönemi" niteliğindedir.

Sınırlı hesap dönemi, salt tacirlik sıfatının kazanıldığı ya da kaybedildiği yıl ya da hesap dönemleri arası geçiş yılları için öngörülmüştür. Tacirlik sıfatını kazanan bir kişi, sınırlı hesap döneminin 31 Aralık'ta kapanmasından sonra takip eden yıl için 1 Ocak ile 31 Aralık arasında defter tutmakla mükellef olacaktır. Diğer bir ifade ile tacir, sınırlı hesap dönemini takip eden yıllar için normal hesap dönemine tabidir. Ayrıca yine özel hesap dönemi koşullarını bünyesinde barındıran bir tacir, başvurunun kabulü halinde "özel hesap dönemi" ilkesine göre de yükümlülüğünü ifa edebilir. Bu hususu yasaklayıcı ya da engelleyici bir hüküm TTK veya VUK'ta yer almamaktadır.

Sonuç itibarıyla sınırlı hesap dönemi, bir takvim yılından az süre için tutulan ve tacirlik sıfatının kazanılması, tacirlik sıfatının kaybı ile hesap dönemleri arası geçişte uygulama alanı bulan hesap dönemi şeklinde tanımlanabilir. Tacir, bu durumda normal hesap dönemi ya da özel hesap dönemi ilkesi yerine sınırlı hesap dönemi ilkesine riayet ederek defter tutma ödevini ifa edebilir.

## 1. Adi Ortaklık ve Şahıs Şirketlerinde Ortak Değişikliği

Sınırlı hesap dönemine ilişkin olarak tespiti gereken hususların başında ortak değişikliği “adi ortaklık” ve “şahıs şirketleri olan kollektif ve komandit şirket” için önem arz etmektedir.

Adi ortaklık, tüzel kişiliği haiz olmayan bir ortaklık olup şahıs unsuru ön planda olan bir ortaklıktır. Ortaklığın faaliyete geçmesinden sonra ortaklığa yeni bir ortağın eklenmesi veya ortaklardan birinin ortaklıktan çıkması veya çıkarılması söz konusu olabilir<sup>88</sup>. Adi ortaklıkta ortaklardan birinin gerçek kişi tacir olması halinde takvim yılı başından ortağın katıldığı tarihe kadar geçen dönem ayrı bir hesap dönemi; daha sonraki dönem için ise ayrı bir hesap dönemi olarak kabul edilmektedir<sup>89</sup>. Ayrıca adi ortaklığın faaliyetinin durdurulması ya da sona ermesi halinde kapanan hesap dönemi sınırlı hesap dönemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kollektif ve komandit şirketler, şahıs unsurunun ön planda olduğu şirketlerdir. Buna karşın tacir olarak defter tutmakla mükellef olan tüzel kişiliktir. Dolayısıyla ortaklar bakımından ortaklığa yeni bir ortağın katılması hali, hesap dönemine herhangi bir etki etmemektedir. Ancak şirket ortağının ölümü, ortaklıktan çıkma ve çıkarılma hallerine ilişkin olarak ortağın payının tespiti amacıyla hesap dönemi kesilmekte ve yeni bir hesap dönemi başlatılmaktadır<sup>90</sup>. Buna karşın şirket faaliyetine devam etmekte olduğundan defterler yeniden tasdik ettirilmemektedir.

## 2. Sermaye Şirketlerinde Ortak Değişikliği

Sermaye şirketleri, hukukumuzda “anonim şirket, limited şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket”tir. Bu şirketlerde önemli olan pay sahipliği ve sermaye olduğundan ortakların şirketten çıkması, çıkarılması ya da yeni bir ortağın

---

<sup>88</sup> **BAHTİYAR Mehmet**; Ortaklıklar Hukuku, Kısa Karşılaştırma ve Değerlendirmeler, Dersler – Soru Örnekleri, Beta Basım, Yeni TTK’ya Göre Yazılmış 7. Bası, İstanbul 2012, s. 34; **ŞENER Oruç Hami**; Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012 (Ortaklıklar Hukuku), s. 63, ; **Bilgili/Demirkapı**, (Şirketler Hukuku), s 36.

<sup>89</sup> **Ulusoy**, s. 46.

<sup>90</sup> **Ulusoy**, s. 47.

şirkete katılması hesap dönemini etkilememektedir.<sup>91</sup>.

## VI. MUHASEBE USULÜNÜ SEÇMEDE SERBESTLİK İLKESİ

Tacir, defter tutma yükümlülüğünü yerine getirirken emredici düzenlemelere uymak zorundadır. Emredici düzenlemeler içerisinde kanunkoyucunun tacirin iradesine önem atfettiği hususlar da yer almaktadır. Bu hususlardan biri de tacirin defter tutma yükümlülüğünü ifa ederken muhasebe usulünü seçmede takdir yetkisini haiz olmasıdır. Zira TTK m.64'ün atfıyla tacirler için uygulama alanı bulan VUK m. 175 gereği, tacirler, defter tutarken muhasebe usulünü seçmede serbesttir. İradi olarak tacir, dilediği muhasebe usulünü seçebilir.

VUK m. 175'e göre vergi yükümlüleri, kanunun amacına ve kapsadığı ilkelere uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda düzenleyebilmektedirler (VUK m. 175, 203). Ancak VUK, Türk Ticaret Kanunu'nun ticarî defterlere ilişkin hükümlerinin saklı olduğunu belirtmiştir. TTK, yapılan düzenleme doğrultusunda bu hususta herhangi bir özel düzenlemeye yer vermemiş olup bizatihi m.64/5 ile VUK m.175'in uygulanacağı yönünde bir atıfta bulunmuştur. Dolayısıyla söz konusu hüküm, 6102 sayılı TTK gereği uygulama alanını yitirmiş bir hükümdür.

Tacire tanınan serbestinin emredici düzenlemeler çerçevesinde kaldığı ve bu düzenlemeler çerçevesinde tanındığı belirtilmiştir. Kanunkoyucu muhasebe usulünü seçmede tacire bir serbesti tanırsa da idareye (Maliye Bakanlığı'na) muhasebe standartları, tek tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etme; bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirleme yetkisi bahsetmiştir. Dolayısıyla tacir de belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde defter tutma yükümlülüğünü ifa edecektir.

213 sayılı VUK, bilanço ve işletme hesabı esasını düzenlemiştir. Muhasebe usulü de buradan hareketle tespit ve tercih edilebilecektir. Bilanço esasında defter tutan tacir için öngörülen hesap planı, tekdüzen hesap planıdır. Tacirler, defter tutma

---

<sup>91</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz: **TEKİNALP Ünal**; Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme; Bölünme, Tür Değiştirme, Vedat Kitapçılık, Değiştirilmiş ve İkincil Düzenlemelerle Güncelleştirilmiş 3. Bası, İstanbul 2013, s. 352 vd.

yükümlülüğünü ifa ederken defter kayıtlarını tekdüzen hesap planında açıklanan esaslara göre tutmakla mükelleftir. Tek düzen muhasebe sistemi Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 1 no.lu MSUGT ile 1994 yılından beri uygulanmakta olup bilanço esasına göre defter tutan tacir için muhasebe usulünü seçme serbestisinin şekli bir serbesti olduğu söylenebilir. Diğer bir ifade ile tacirin bilanço esasına göre defter tutması halinde seçeceği muhasebe usulü tek düzen muhasebe sistemi olacaktır. Dolayısıyla muhasebe usulünü seçme serbestisi belirli şartlar altında Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar dâhilinde mevcuttur.

## VII. ŞEKİSEL KURALLARA UYULMASI ZORUNLULUĞU

### A. Dilin Türkçe ve Para Biriminin Türk Lirası Olması

Kanunkoyucu, Türk Ticaret Kanunu'nun 65'nci maddesinde defter tutmaya ilişkin şekilsel kurallar öngörmüştür. Söz konusu hükme göre;

*“Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulur. Kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde bunların anlamları açıkça belirtilmelidir.*

*Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır.*

*Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır.*

*Defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir. Defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması şarttır. Elektronik ortamda tutulma halinde birinci ila üçüncü fıkra hükümleri kıyas yoluyla uygulanır.”*

Defter tutulmasına ilişkin olarak emredici olarak düzenlenen TTK m.65 ve 70, genel esaslar dahilinde VUK m. 215-219 ile örtüşmektedir.

Tacir, defterlerini ve gerekli kayıtlarını Türkçe olarak tutmakla mükelleftir. Bu konuda tacirin seçimlik bir hakkı bulunmayıp emredici düzenleme ile bağlıdır.

Farklı bir dilde defter tutan tacirin defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmediği emredici düzenleme karşısında açıktır. Bu durumda tacirin defterleri ve belgeleri kendi lehine kullanılamaz nitelik taşımaktadır<sup>92</sup>. Kanuna göre tutulması zorunlu defterlerin Türkçe tutulması gerekmektedir. İşbu düzenlemeyle örtüşür şekilde tacir, kayıt ve belgelerde Türk para birimini kullanmak zorundadır.

Bununla birlikte TTK m.64/5 gereği uygulama alanı bulacak VUK m.215, Türkçe kaydın yanı sıra Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlerde başka dilden kayıt da yapılabilir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilecek diğer defterlere de yapılabilir. Ayrıca belgeler, Türk parası karşılığı gösterilmek şartıyla, yabancı para birimine göre de düzenlenebilir ve kayıt yapılabilir<sup>93</sup>.

VUK m.215'e göre tahdidi olarak sayılan haller için esneklik getirilmiştir. Buna göre ilgili dönem defter tasdik tarihi itibarıyla ödenmiş sermayesi (yurt dışında kurulan şirketlerin Türkiye'ye ayrılan ödenmiş sermayesi) en az 100 milyon ABD Doları ya da muadili yabancı para karşılığı Türk Lirası ve sermayesinin en az % 40'ı ikametgâhı, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kişilere ait olan işletmelere, kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına Bakanlar Kurulunca izin verilebilmektedir. Bakanlar Kurulu, bu had ve nispeti sektörler itibarıyla ayrı ayrı yarısına kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya yetkilidir. Bu şartların ihlâl edilmesi halinde, hesap dönemini izleyen hesap döneminden itibaren Türk para birimine göre kayıt tutma zorunluluğu başlamaktadır. Türk para birimiyle yapılan işlemler, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevrilmektedir. İktisadî kıymetlerin değerleri ile vergi matrahı kayıt yapılan para birimine göre tespit edilmekte, beyannamenin verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla Türk parasına

---

<sup>92</sup> Arkan, s. 338,339; Bilgili/Demirkapı, s.143.

<sup>93</sup>3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu gereğince kurulan "serbest bölgeler"de gümrük ve kambiyo yükümlülüklerine ilişkin Türk mevzuatı uygulanmaktadır ve serbest bölgede cereyan eden faaliyetlerle ilgili ödemeler, kural olarak dövizle yapılmaktadır (m. 9/1). Serbest bölgede faaliyet gösterenlerin tutmakla zorunlu oldukları defter ve belgelerle ilgili olara düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır ve bu çerçevede hazırlanan 348 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 4/II. Maddesi ile serbest bölgelerde, kuru T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen bir yabancı para birimi ile de, defter tutulmasına izin verilmiştir. Bkz: **TAYLAR Yıldırım**; Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, s. 168-172



çevrilerek beyan edilmektedir. Vergi ödeme, mahsup ve iade işlemlerinde de Türk Lirası tutarlar kullanılmaktadır.

Bununla birlikte TTK m. 65 gereği tacir, ticari defter ve belgelerinde yer vermesi halinde kısaltmaların, rakamların, harflerin ve sembollerin anlamlarını açıkça belirtmekle mükelleftir. Tacir, defterlere geçirilecek hususlarda ve özellikle işlemi yapan kişilerin adlarına, ticarî işletmelerine ve şirketlerin unvanlarına, konularına, gümrük veya diğer bir düzenlemenin pozisyon numaralarına ilişkin kısaltmalar, harfler ve semboller ile bunların anlamlarını tereddütte mahal vermeyecek şekilde tutmalıdır. Tacir, defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtları, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapmak zorundadır. Hükmün gerekçesine göre **kayıtların eksiksiz olması ibaresi** iş ve işlemlerin eksiksiz olarak, yani herhangi bir boşluk yaratmadan muhasebeleştirilmesi, kaydı gereken bir iş ve işlemin kayıt dışı bırakılmaması; **doğru olması ibaresi** kaydın gerçeğe uygun ve sadık bir biçimde iş ve işlemi yansıtmaması ve işlemin gerçeğe sadık bir şekilde muhasebe kaydı haline gelmesi, inceleyen yanlış yorumlara yöneltilmeden aktarılması; **zamanında ibaresi** “muhasebe kaydının zamanında yapılması, sonraya bırakılmaması; **düzen ibaresi** ise “yapılan iş ve işlemlerin kaydının zaman akışına göre, yani kronolojik sırada tarih ve belge numarası dikkate alınarak yapılması anlamına gelmektedir. Diğer bir ifade ile tacir, işletme iş ve işlemlerini eksiksiz olarak ve boşluk bırakmaksızın muhasebeleştirerek tutmalı; kaydı gereken işlemleri kayıt dışı bırakmamalı; gerçeğe uygun ve sadık biçimde kaydı tutmalı; zamanında ve sonraya bırakılmadan kronolojik sırasına uygun olarak tutmalıdır<sup>94</sup>. Dolayısıyla eski kayıt, tacir tarafından karalanmamalı, kapatılmamalı, herhangi bir madde veya araçla silinmemeli, görülecek ve okunacak şekilde ne olduğu bilinecek tarzda sadece temiz bir şekilde çizilmelidir<sup>95</sup>.

Tacir tarafından bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler de kanun hükmü gereği yasaktır. Ayrıca defterler ve gerekli diğer kayıtlar, olgu ve işlemleri saptayan belgelerin dosyalanması şeklinde

---

<sup>94</sup> ÇETİNER Selma/YÜKSEL BOZKURT Armağan Ebru/CENGİZ Ali; Ticaret Hukuku, Detay Yayıncılık, Ankara 2015, s.92,93.

<sup>95</sup> Ergün, s. 140.

veya veri taşıyıcıları aracılığıyla tutulabilir Veri taşıyıcıları da hükmün gerekçesine göre “inter alia, mikrofişleri, CD’leri, magnetleri ve elektronik ortamı” ifade etmektedir.

Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalara ilişkin çizimler; saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil; düzeltici ve gerçeği yansıtırıcı olur. Eski kayıtlar karalanamaz, kapatılamaz, herhangi bir madde veya araçla silinemez, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda temiz bir biçimde çizilir.

## **B. TTK m.64/3 Gereği Tebliğde Yer Alan Hususlar**

TTK m.64/3 gereği Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığı tarafından müştereken “Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ” çıkarılmıştır. Bu tebliğde ticari defterlere ilişkin şekli hususlar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Kanun ve bu Tebliğ uyarınca tutulacak ticari defterler Türkçe tutulur ve kayıtlarda Türk para birimi kullanılır. Kayıtlarda kısaltmalar, rakamlar, harfler ve semboller kullanıldığı takdirde, bunların anlamları duraksamaya yer bırakmayacak kesinlikte ve tekdüze olur. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılır. Defterlerde kayıtlar arasında boşluk bırakılamaz ve satır atlanamaz. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.

Kayıt edilecek işlemlerin, işin hacmine ve gereğine uygun olarak muhasebenin intizam ve vuzuhunu bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi şarttır. Kayıtlar on günden fazla geciktirilemez. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin bunlara kaydedilmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak bu kayıtlar dahi defterlere 45 günden daha geç intikal ettirilemez.

Yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kaidelerine göre düzeltilebilir. Bir yazım veya kayıt, önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde

çizilemez ve değiştirilemez. Kayıt sırasında mı yoksa daha sonra mı yapıldığı anlaşılmayan değiştirmeler yasaktır. Kayıtlardaki hatalara ilişkin çizimler; saklayıcı, örtücü ve karartıcı değil düzeltici ve gerçeği yansıtıcı olur. Eski kayıtlar karalanamaz, kapatılamaz, herhangi bir madde veya araçla silinemez, görülecek, okunacak, ne olduğu bilinecek tarzda temiz bir biçimde çizilir.

### **C. TTK m.64/5 Atfı Gereği VUK Kapsamında şekli Hususlar**

TTK m.64/5'in atfıyla VUK 216'ya göre defterlerin, mürekkepli kalem veya makine ile yazılıp tutulması gerekmektedir. Ayrıca kopya kağıdı kullanılması ve ıstampa ve sair damga aletleriyle kopya konulması da caizdir. Bununla birlikte olumsuz bir durum oluşmaması ve hesap hatalarını önleme adına hesaplar kapatılıncaya kadar toplamlar geçici olarak kurşun kalemi ile yapılabilir. Nihayetinde ise mürekkepli kalem veya makine ile geçişi yapılır.

Defter tutma yükümlülüğü yerine getirilirken yapılan yanlışlıklar ve hatalar için TTK m.64/5 atfıyla VUK m.217 gereği düzeltilebilir. Bu kapsamda yevmiye defteri maddelerinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilebilir. Diğer bilumum defter ve kayıtlara rakam ve yazılar yanlış yazıldığı takdirde ise düzeltmeler ancak yanlış rakam ve yazı okunacak şekilde çizilmek, üst veya yan tarafına veyahut ilgili bulunduğu hesaba doğrusu yazılmak suretiyle yapılabilir. Bu nokta itibariyle TTK ve VUK arasında bir uyum olduğu da söylenebilir. Defterlere geçirilen bir kaydı kazımak, çizmek veya silmek suretiyle okunamaz bir hale getirmek yasaktır.

Yine TTK m.64/5'in atfıyla VUK m. 218'e göre tacir, defter ve kayıtlarda boş satır bırakamaz ve sayfaları yok edemez. Defterlerde kayıtlar arasında usulen yazılmaya mahsus olan satırlar, çizilmeksizin boş bırakılamamakta ve atlanamamaktadır. Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırasının bozulmaması ve yırtılmaması gerekmektedir.

## VIII. TTK M. 88 GEREĞİ TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI KURULU İLKELERİ

Yukarıda belirtilen şekilsel ilkeler yanı sıra TTK m.88, defterlerin tutulma şekline dair düzenlemeler içermektedir. İşbu hüküm şu şekildedir:

*“64 ilâ 88 inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişiler münferit ve konsolide finansal tablolarını düzenlerken, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, Türkiye Muhasebe Standartlarına, kavramsal çerçevede yer alan muhasebe ilkelerine ve bunların ayrılmaz parçası olan yorumlara uymak ve bunları uygulamak zorundadır. 514 ilâ 528 inci maddeler ile bu Kanunun ilgili diğer hükümleri saklıdır.*

*Bu düzenlemeler, uygulamada birliği sağlamak ve finansal tablolara milletlerarası pazarlarda geçerlilik kazandırmak amacıyla, uluslararası standartlara uyumlu olacak şekilde, yalnız Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından belirlenir ve yayımlanır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için özel ve istisnai standartlar koymaya ve farklı düzenlemeler yapmaya yetkilidir. Bu standart ve düzenlemeler, Türkiye Muhasebe Standartlarının cüz'ü addolunur. Kanunlarla, belirli alanları düzenlemek ve denetlemek üzere kurulmuş bulunan kurum ve kurullar, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak şartıyla, kendi alanları için geçerli olacak standartlar ile ilgili olarak ayrıntıya ilişkin sınırlı düzenlemeleri yapabilirler. Türkiye Muhasebe Standartlarında hüküm bulunmayan hâllerde, ilgili oldukları alan dikkate alınarak, dördüncü fıkrada belirtilen ayrıntıya ilişkin düzenleme, ilgili düzenlemede de hüküm bulunmadığı takdirde milletlerarası uygulamada genel kabul gören muhasebe ilkeleri uygulanır.”*

Kanunkoyucu bu madde ile Türkiye Muhasebe Standartlarının gerçek ve tüzel kişilerin ticarî defterlerine, küçük ve orta ölçekli işletmelere, ticaret şirketlerinin finansal tablolarıyla konsolide hesaplara, hatta gereğinde, esnafa uygulanmasını

öngörmüştür. Türkiye Muhasebe Standartları, Uluslararası Muhasebe Standartları (IFRS) ile özdeş olacaktır. Dolayısıyla IFRS'nin Türkiye'de uygulanması böylece sağlanmış olmaktadır. Böylece uluslararası toplumla ve piyasalarla bütünleşmiş olunacaktır.

Bu durumun istisnası doğrudan doğruya ve açık bir şekilde olanak tanınması halinde söz konusu olacaktır. Diğer bir ifade ile Türkiye Muhasebe Standartları, açıkça IFRS'den sapılmasına olanak tanımış ise yerel düzenleme uygulanır. Yine kanunkoyucu açıklık bırakmama adına Türkiye Muhasebe Standartlarında ve ilgili oldukları alana özgülenerkek özel standartlarda hüküm bulunmayan hallerde "dünyada yaygın uygulaması bulunan genel kabul gören muhasebe ilkelerine" uyulacağını öngörmüştür.

## **IX. KAYITLARIN ZAMANINDA TUTULMASI İLKESİ**

Türk Ticaret Kanunu, tacirin defter ve belgelerini tutma yükümlülüğünü düzenlerken zamansal olarak bir düzenlemeye yer vermemiştir. Bu konuda salt "zamanında" tutulacağını belirtmiştir. Dolayısıyla TTK m.64/5'in atfıyla Vergi Usul Kanunu'nun 219'uncu maddesi uygulama alanı bulacaktır. Bu kapsamda tacir, işlemlerine ilişkin kayıtları, defterlerine zamanında kaydetmekle mükelleftir. Basiretli bir tacir, kural olarak işlemlerini defterlerine günü gününe kaydetmelidir. Ancak her kuralın olduğu gibi kanunkoyucu bu hususta da istisnalar öngörmüştür.

Kanunkoyucu defterlere geçirilecek kayıtlardan günlük kasa, günlük, perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine kaydı gereken muamelelerin günü gününe kaydedilmesi gerekmektedir. Buna karşın muamelelerin işin hacmine ve icabına uygun olarak muhasebenin düzen ve intizamını bozmayacak bir zaman zarfında kaydedilmesi ve bu zaman zarfının on günden fazla geciktirilmemesi gerekmektedir. Kayıtlarını devamlı olarak muhasebe fişleri, primanota ve/veya bordro gibi yetkili amirlerin imza ve parafını taşıyan mazbut vesikalara dayanarak yürüten tacirler için muamelelerin bunlara işlenmesi, deftere işlenmesi hükmündedir. Ancak tacir, bu kayıtları, tutmakla mükellef olduğu defterlere 45 gün içinde geçirmelidir.

## **X. DEFTERLERİN TASDİKİ ZORUNLULUĞU**

### **A. Genel Olarak**

Bir tacir, tutmakla mükellef olduğu ticari defterlerini tasdik ettirme yükümlülüğü altındadır. Aksi halde tacir tarafından defter tutma yükümlülüğü ihlal edilmiş olacaktır. Türk Ticaret Kanunu'nun 64/3'ncü maddesi, tacirlerin tasdik zorunluluğuna ilişkin genel düzenlemeye yer vermektedir. Kanun hükmünde tasdik, açılış ve kapanış tasdiki olarak ikiye ayrılmaktadır. Buna göre fiziki ortamda tutulan yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri ile pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri gibi işletmenin muhasebesiyle ilgili olmayan defterlerin açılış onayları, kuruluş sırasında ve kullanılmaya başlanmadan önce noter tarafından yapılır. Bu defterlerin izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları, defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılır. Pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla izleyen faaliyet dönemlerinde de açılış onayı yaptırılmaksızın kullanılmaya devam edilebilir. Yevmiye defterinin kapanış onayı, izleyen faaliyet döneminin altıncı ayının sonuna kadar, yönetim kurulu karar defterinin kapanış onayı ise izleyen faaliyet döneminin birinci ayının sonuna kadar notere yaptırılır. Ticaret şirketlerinin ticaret siciline tescili sırasında defterlerin açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmaz. Fiziki ortamda veya elektronik ortamda tutulan ticari defterlerin nasıl tutulacağı, defterlere kayıt zamanı, onay yenileme ile açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken çıkarılan tebliğle belirlenir. Buna ilişkin tebliğ ise 19.12.2012 tarihli 2012-28502 sayılı Resmi Gazete'de "Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ" adı ile yayımlanmıştır.

Gerçek kişi tacirler, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterini tutmakla mükelleftir. Kollektif ve komandit şirket yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini tutmakla yükümlüdür. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise yevmiye defteri,

defteri kebir ve envanter defterine ek olarak pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defteri, limited şirketler ise pay defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri tutmak zorundadır.

Tacirler, ticari işletmesinin muhasebesi ile ilgili ticari defterler olan yevmiye, defteri kebir ve envanter defterine yapılacak kayıtlarda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yer alan usul ve esaslara uymakla mükelleftir<sup>96</sup>. Aksi halde bu defterlere tacir lehine delil olarak dayanılmaz.

Onaya tabi defterlerin hesap dönemi içinde dolması dolayısıyla veya başka sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce açılış onayı yaptırmak zorundadırlar.

VUK gereği işe devam eden tacirler, defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda defterlerini tasdik etmek zorundadırlar. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde defterlerini tasdik ettirme yükümlülüğü altındadırlar. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya benzer sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmak zorunda olanların ise, söz konusu defterleri kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmeleri gerekmektedir. Defterlerini ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenileme yükümlülüğü altındadırlar.

## **B. Tasdike İlişkin Açılış Onayı**

Gerçek ve tüzel kişi tacirlerin tutmakla mükellef olduğu defterlere ilişkin ve tasdik zorunluluğu bulunan defterlerde açılış onayı, noterler ile ticaret sicil müdürlüklerince yapılabilir. Açılış onayı defterin ilk sayfasına yazılır. Onayda defter sahibinin; gerçek kişilerde adı soyadı, tüzel kişilerde unvanı; sefter sahibinin iletişim bilgileri (adres, telefon, e-posta adresi); işletmenin merkezi; MERSİS numarası; şirketin faaliyet konusu; tacir sermaye şirketi ise taahhüt edilen ve ödenen sermaye miktarı; defterin türü; defterin kaç sayfadan ibaret olduğu; defterin kullanılacağı

---

<sup>96</sup> Bu husus, Ticari Defterlere İlişkin Tebliğin 4'ncü maddesinde açıkça düzenlenmiştir.

hesap dönemi; onay tarihi; onayı yapan makamın resmi mühür ve imzası bulunur. Açılış onayında bu bilgilerin yer alması bir zorunluluktur<sup>97</sup>.

Noter veya ticaret sicil memuru, ciltli defterlerin sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker onay makamının resmi mühürü ile mühürleme işlemini yapar. Bu şekilde defterlerin açılış onayına ilişkin tacir, yükümlülüğünü yerine getirmiş olacaktır. Daha sonraki yıllarda ise ticari defterlerin açılış onayı defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk ayından önceki ayın sonuna kadar notere yaptırılabilir. Ticaret sicil memuru izleyen yıllar için açılış onayı yapamaz. Noterlerin de açılış onayı yapabilmesi için sicil tasdiknamesinin sunulması gerekir.

Açılış onayının ilerleyen faaliyet dönemlerinde yapılmasının istisnası olarak TTK m.64/3, yeterli yaprakları bulunmak kaydıyla, pay defteri ile genel kurul toplantı ve müzakere defterini göstermiştir.

### **C. Kapanış Onayı**

Kapanış onayı yapılacak defterlerin onay zamanı ve şekline ilişkin kurallar, tacirin yükümlülüğünün yerine getirilmesinde önem arz etmektedir. Bu kapsamda yevmiye defterinin, izleyen hesap döneminin altıncı ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce “Görölmüştür” ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması zorunludur. Yönetim kurulu karar defterinin, izleyen hesap döneminin birinci ayının sonuna kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce “Görölmüştür” ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması gerekir. Vergi Usul Kanununun 13 üncü ve 15 inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinin ilan edildiği yerlerde, defterlerin kapanış onayları, mücbir sebebin sona erdiği tarihi takip eden ayın sonuna kadar yapılabilir<sup>98</sup>.

Ayrıca kapanış onayında açılış onayında belirtilen hususlarda değişiklik olması halinde bu değişiklikler; defterin kalan sayfa adedi; kullanılmaya devam edileceği hesap dönemi; onay tarihi; onay makamının resmi mühür ve imzası yer alır.

<sup>97</sup> Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ m.14’te düzenlenmiştir.

<sup>98</sup> Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ m. 17’de düzenlenmiştir.



Onay yenileme işleminde defterlerin kalan sayfalarının tekrar mühürlenmesine ve sıra numarası verilmesine gerek yoktur.

Kapanış onayına tabi olmayan defteri kebir ve envanter defterinde onay yenileme son kaydın yer aldığı sayfadan sonraki sayfaya yapılır. Bu defterlere ilişkin olarak açılış onayında belirtilen hususlarda değişiklik olması halinde bu değişiklikler ile onay makamının resmi mühür ve imzası yer alır. Yine defterlerin kalan sayfalarının tekrar mühürlenmesine ve sıra numarası verilmesine gerek yoktur.

Kapanış onayına ilişkin TTK ve VUK arasında ayrıca defteri kebir ile ilgili çelişki bulunmaktadır. Zira TTK, defteri kebir için kapanış kaydının zorunluluğunu benimsemiş; VUK ise bu hususta kapanış kaydının zorunlu olmadığını düzenlemiştir. TTK gereği tacirlik sıfatını haiz gerçek ve tüzel kişilerin defteri kebir için kapanış kaydı yaptırması TTK gereği bir zorunluluktur.

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde bu defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmamaktadır. Bu şekilde kanunkoyucu çift defter uygulamasını engellemeyi amaçladığından yevmiye defteri ve yönetim kurulu karar defteri dışındaki defterler için öngörmüş; bu defterler için bir zorunluluk getirmemiştir<sup>99</sup>.

Ticari defterlerin kapanış onayı yapıldıktan sonra ticari defterlere yeni bir kaydın işlenmesi, o kaydın usulsüzlüğünü gösterir. Tacir, o kayda dayalı olarak bir hak iddia edemez. Ancak bu durum kaydın tacir aleyhine delil olmasını engellemez<sup>100</sup>.

#### **D. Tasdikin Önemi**

Tacirin ticari defterleri tasdik ettirmesi ya da ettirmemesi halinde kanunkoyucu tacir için çeşitli yaptırımlar ve külfetler öngörmüştür. Bu kapsamda tasdiki zorunlu ticari defterlerin tasdik ettirilmemesi halinde tacir, “kanuna uygun

---

<sup>99</sup> **HUYSAL SEZGİN Ayşegül**; “YENİ TTK VE HMK ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLER”, <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/423> (Erişim Tarihi: 10.05.2017), (s. 191-204) s. 198.

<sup>100</sup> Aksi yönde bkz. **DOĞRUSÖZ Bumin**; “Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, S. 181 (s. 37-42), s. 42 ; **KARAŞLAR Arif**; “VUK, TTK ve KDV Açısından Kanuni Defterlerin Tasdiki ve Özellikli Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009, S. 252 (s. 202-210), s. 210

şekilde” defter tutma yükümlülüğünü ifa etmemiş olacaktır<sup>101</sup>. Ayrıca tasdiki yapılmamış defterler tacir lehine hukuki bir uyumsuzlukta delil olarak kullanılamayacak; Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 222’inci maddesi gereği tasdik ettirilmeyen ticarî defterler sahibi aleyhine delil olarak kullanılabilir<sup>102</sup>.

Vergi hukuku yönünden tasdikın önemi ise Katma Değer Vergisi’nde karşımıza çıkar. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29’uncu ve 34’üncü maddesi gereği vergi yükümlüsünün vergi indirim hakkı ortadan kalkmaktadır.

Tasdik yükümlülüğünün diğer bir önemi güvenilirlik noktasıdır. Tasdik zorunluluğu sayesinde tacirin sonradan defter düzenleyerek kendi lehine kullanmasına engel olunmaktadır<sup>103</sup>. Hukuk devletinin bir gereği olarak devlet ve vergi yükümlüsü ile ticarî ilişki içinde bulunan üçüncü kişilerin haklarının korunması tasdik zorunluluğunun benimsenmesi dolayısıyla güvenilirliği de sağlamaktadır.

Defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemiş sayılan tacirler için ayrıca VUK gereği ortaya çıkan kabahat ve/veya suç isnadları ile karşı karşıya kalabilecektir<sup>104</sup>.

Ticari defter ve belgelerin açılış ve kapanış onaylarına ilişkin son olarak bir belirleme yapmak gerekirse;

Defter Türü	Açılış Onayı	Kapanış	Onayı
Yevmiye Defteri	+	+	
Defteri Kebir	+	-	
Envanter Defteri	+	-	
Pay Defteri	+	-	
Yönetim Kurulu Karar Defteri	+	+	
Genel Kurul Toplantı ve Müzakere Defteri	+	-	

şeklinde ifade edilebilir.

<sup>101</sup> Arkan, s. 340.

<sup>102</sup> Poroy/Yasaman, s. 231.

<sup>103</sup> Arkan, s. 342.

<sup>104</sup> Bu hususta üçüncü bölümde ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir.

## XI. DEFTER SAKLAMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Tacirler, defter tutma yükümlülüğünün devamı niteliğinde olacak şekilde ve defter tutma yükümlülüğünün amacını gerçekleştirme adına defter saklama yükümlülüğü altındadır. Defter tutma yükümlülüğünün devamı niteliğindeki defter ve belgelerin saklanması TTK m.82’de düzenlenmiştir. Buna göre tacir, ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini, alınan ticari mektupları, gönderilen ticari mektupların suretlerini, 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde saklamakla yükümlüdür. Ticari işlemlerin hazırlanmasına, inikadına, icrasına veya iptaline ilişkin olan ve ticari defterlerin anlaşılması ve düzenlenmesi için gerekliliği hususunda ihtiyaç bulunan belgelerin de saklanması basiretli bir tacirin yapması gereken davranıştır<sup>105</sup>.

Ticari mektuplar, bir ticari işe ilişkin tüm yazışmaları ifade eder. Açılış ve ara bilançoları, finansal tablolar ve topluluk finansal tabloları hariç olmak üzere, birinci fıkrada sayılan belgeler, Türkiye Muhasebe Standartlarına da uygun olmak kaydıyla okunur hale getirildiklerinde, alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşmeleri ve saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilmesi ile uygun bir süre içinde kayıtlar okunabilir hale getirilebilmesi halinde görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanabilirler. Ayrıca kayıtlar elektronik ortama alınıyor ise, bilgiler; bilgisayar yerine basılı olarak da saklanabilir. Bu tür yazdırılmış bilgiler birinci cümleye göre de saklanabilir.

Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı, envanterin çıkarıldığı, ara bilançonun düzenlendiği, yılsonu finansal tablolarının hazırlandığı ve konsolide finansal tabloların hazırlandığı, ticari yazışmaların yapıldığı veya muhasebe belgelerinin olduğu takvim yılının bitişiyle başlar. Vergi Usul Kanunu’na göre ise defter ve belgelerin saklanma süresi beş yıldır. Bu süre defter ve belgelerin ilgili oldukları yılı takip eden takvim yılından itibaren başlar. TTK ve VUK’ta iki farklı

<sup>105</sup> ŞENER Oruç Hami; “Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyayı, Zayı Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt 6 Sayı 1 Yıl 2004, (s.233-294), s. 238,239.(Zayı Belgesi)

süre öngörölmüş olmasının sebebi olarak VUK m.114'te tarh zamanaşımının 5 yıl olarak düzenlenmiş olmasıdır. Bu sürenin bitiminden sonra, defterlerin ve belgelerin teslim ve ibraz edilmemesi dolayısıyla tacirin herhangi bir vergisel sorumluluğu doğmayacaktır<sup>106</sup>. Diğer bir ifade ile beş yıllık saklama süresi geçtikten sonra tacire vergisel yönden bir sorumluluk yüklenemez.

Ticari defterlerini, envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgeler ile 64 üncü maddenin birinci fıkrasına göre yapılan kayıtların dayandığı belgeler için saklama yükümlülüğü on yıl devam eder.

Gerçek kişi olan tacirin ölümü halinde mirasçuları ve ticareti terk etmesi halinde kendisi defter ve kağıtları birinci fıkra gereğince saklamakla yükümlüdür. Mirasın resmi tasfiyesi halinde veya tüzel kişi sona ermişse defter ve kağıtlar birinci fıkra gereğince on yıl süreyle sulh mahkemesi tarafından saklanır<sup>107</sup>.

Defter ve belgeleri saklamakla yükümlü olanlar, esas itibarıyla işletme sahibi gerçek kişi tacirler, tüzel kişilerde yönetim organı veya yönetim işle-rinde yetkili olan kimseler; tüzel kişiliği olmayan ticari işletme ve teşekküllerde onları yönetmeye yetkili olan kimselerdir<sup>108</sup>.

Tacirin bilanço ve finansal tabloları hariç belgeleri, görüntü veya veri taşıyıcılarında da saklanabilir. Bunun için ticari defter ve belgelerin okunur hale getirildiklerinde alınmış bulunan ticari mektuplar ve defter dayanaklarıyla görsel ve diğer belgelerle içerik olarak örtüşmesi ve saklama süresi boyunca kayıtlara her an ulaşılabilmesi ile uygun süre içinde kayıtların okunabilir hale getirilmesi gerekir Görüntü veya veri taşıyıcılarda saklanması istisnası ise açılış ve ara bilançolar ile finansal tablolardır.

<sup>106</sup> **EROĞLU Nurettin**; Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2.Baskı, Ankara 1995, s. 364.

<sup>107</sup> *“Talep, ticaret sicilinden terkin edilen şirketin defterlerinin saklanması ile ilgili olup, mahkemece anılan gerekçe ile istemin reddine karar verilmiş ise de, TTK'nın maddesi ve bu maddenin atfı ile aynı kanunun maddesi uyarınca, tüzel kişiliğin sona ermesi halinde defterlerin on yıl boyunca sulh hukuk mahkemesi tarafından saklanacağına belirlenmiş bulunmasına göre, mahkemece görevsizlik kararı verilmesi gerekirken karar verilmiş olması doğru görülmemiş hükmün bu nedenle bozulması gerekmektedir.”* (Y. 11. HD., 2014/3589 E., 2014/10874 K. ve 09.06.2014 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 03.06.2017).

<sup>108</sup> **BİLGİLİ Fatih**; “Ticari Defterler – Cari Hesap – Acente”, EÜHFD, C. XVI, S. 3–4 (2012), (s.55-91), s.62

Ticari defterlerin saklanacağı yer konusunda ise kanunkoyucu bir düzenleme öngörmemiştir. Ancak basiretli bir tacir gibi davranma yükümlülüğü bulunan tacirin bu yükümlülüğüne uygun olarak ticari işletmenin bulunduğu yerde defter ve belgelerini muhafaza etmesi uygun olmalıdır. Bu hususta Yargıtay'ın değişik içtihatları da bulunmaktadır. Nitekim bir kararında Yargıtay şirketin ticari hacminden hareketle sevkiyat merkezinde de defterlerin saklanabileceğine hükmetmiştir<sup>109</sup>.

## XII. ZAYI HALİ VE HÜKÜMLERİ

Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defterler ve belgeler; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir<sup>110</sup>. Zayi belgesi alınması durumunda, tacirler, defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünden kurtulmaktadırlar<sup>111</sup>.

On beş günlük süre niteliği itibariyle hak düşürücüdür. Hak düşürücü sürenin başlangıcı ilgili defter ve belgenin kaybolduğunun öğrenildiği tarihtir<sup>112</sup>.

<sup>109</sup> “Somut olayda davacı şirketin fabrikasının bulunduğu mevkide yasada belirtildiği üzere sel ve su baskını şeklinde bir afet yaşandığı sabit olup Tekirdağ İl Afet ve Acil Durum Müdürlüğü'nce tutulan tutanakla davacının fabrikasında sel sularının 2 metreye kadar yükseldiği anlaşılmıştır. Mahkemece, davacı şirkete ait fatura ve irsaliyelerin basiretli bir tacir gibi şirket merkezinde muhafaza edilmesi gerektiği belirtilmiş ise de davacı şirketin ticari hacmi düşünüldüğünde dava konusu fabrikanın bulunduğu yerden sevkiyatların yapılması nedeniyle ticari defter, bunlarla ilgili fatura ve irsaliye gibi belgelerin fabrikada bulunmasının yürütülen faaliyet gereği olacağı açıktır. Bu itibarla mahkemece, yönünden zayi belgesi isteminin kabulüne karar verilmek gerekirken yerinde bulunmayan yazılı gerekçe ile davanın reddine karar verilmesi doğru görülmemiş, bozmayı gerektirmiştir.” (Y. 11. HD., 2014/4863 E., 2014/11350 K. ve 13.06.2014 tarihli karar). (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 14.06.2017)

<sup>110</sup> “Davacı vekili, müvekkiline ait 14 adet kullanılmamış fatura ile 12 adet adisyonun kayıp olduğunu, tüm aramalara rağmen bulunamadığını, belgelerin hükümsüz olduğunun gazetede ilan edildiğini ileri sürerek bahse konu ticari evraklar hakkında zayi belgesi verilmesini istemiş olup davaya konu fatura ve adisyonların ne şekilde kaybolduğunun bilinmemesi sebebiyle öngörülen şartların oluşmadığı gerekçesiyle dava şartı yokluğundan davanın reddine karar verilmesi doğrudur.” (Y. 11. HD., 2015/966 E., 2015/5491 K. ve 20.04.2015 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 10.08.2017).

<sup>111</sup> ŞENER (Zayi Belgesi), s. 235.

<sup>112</sup> “6102 sayılı TTK'nun 82/7.maddesi uyarınca " Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeler yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet veya hırsızlık sebebiyle ve kanuni saklama süresi içinde ziyaa uğrarsa tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yer yetkili mahkemesinden kendisine bir belge verilmesini isteyebilir...." hükmü uyarınca bu davayı açmak için yasal 15 günlük hak düşürücü süre belirlenmiş olup davacı tarafça 23/04/2012 tarihinde meydana geldiği belirlenen yangın sebebiyle meydana gelen müvekkili şirkete ait ticari

Zayi belgesi istemek için, dayanılacak sebepler bakımından kanunkoyucu tahdidi bir sayım yapmamıştır. Diğer bir ifade ile yangın, su baskını ve yer sarsıntısı ve hırsızlık yanı sıra bunlara benzer, afet sayılabilecek sebepler de, zayi belgesi talebinin gerekçesi olabilir<sup>113</sup>. Afet kavramının içerisine mücbir sebepler de dahil edilmelidir. Zira hakim, ileri sürülen sebebin dayandığı olayların, defter ve belgelerin kaybolması ya da elden çıkması sonucunu doğurabilir olup olmadığını, tacirin, öngörebilmesini, neden-sonuç ilişkisini, defter ve belgelerin bulunması gereken yer ile olayın gerçekleştiği yerde mücbir sebebin gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini değerlendirecek ve talebi kabul ya da reddedecektir. Bu nitelikte olmayan olaylarla defter ve belgelerin zayi olması halinde zayi belgesi talep edilemez; talep edilse dahi koşulları oluşmadığından verilemez<sup>114</sup>. Zira kanunkoyucu bir istisna öngörmüştür. Hukukun genel ilkesi gereği istisnalar da dar yorumu tabidir. Dolayısıyla salt mücbir sebep halleriyle sınırlı olarak zayi belgesi talebine konu olan olayın değerlendirilmesi gerekir. Ancak savaş, isyan ya da ihtilal gibi, diğer mücbir sebep sayılabilecek olaylarla defter ve belgelerin zayi olması halinde de zayi belgesi talep edilebilir. Bu gibi hallerde zayi belgesinin ön koşul olarak defter ve belgelerin usulüne uygun tutulmuş ve tasdiklerinin yapılmış olması gerekir.

Bu dava hasımsız açılır. Mahkeme gerekli gördüğü delillerin toplanmasını da emredebilir. Zayi belgesi talebine dair dava, mutlak ticari dava olup asliye ticaret mahkemesi görevlidir. Yetkili mahkeme ise ticari işletmenin bulunduğu yer mahkemesidir.

---

*defter ve dayanağı kayıtların zayiine ilişkin davasını bu süreyi geçirdikten sonra 19/06/2012 tarihinde açtığı anlaşılmalı olup yasa ile belirlenen süre hak düşürücü süre olduğundan davanın hak düşürücü sürenin geçirilmiş olması nedeniyle reddine karar vermek gerekmiştir.” ( Y.11.HD., 2015/7894 E., 2016/2471 K. ve 07.03.2016 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 11.05.2017).; “6102 sayılı TTK'nın 82/7. maddesi gereğince tacir ziyat öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde Ticaret Mahkemesi'nden kendisine belge verilmesini isteyebilir. Davacı su baskınının kurban bayramı sırasında olduğunu iddia etmiş ise de kendisinin kurban bayramı nedeni ile şehir dışında olduğunu, bayram dönüşü durumu gördüğünde hemen İtfaiye Daire Başkanlığı'na haber vererek tutanak tutturduğunu ve süresi içinde de bu davayı açtığını bildirerek tanık dinletmek istemiştir. Bu durumda, mahkemece öğrenme tarihi tespit edilerek hak düşürücü sürenin geçip geçmediğinin belirlenmesi gerekirken, su baskını tarihinden itibaren sürenin hesaplanması sureti ile davanın reddine karar verilmesi doğru olmamış, bozmayı gerektirmiştir.”(Y. 11. HD., 2014/5660 E., 2014/11825 K. ve 23.06.2014 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>), (Erişim Tarihi: 06.07.2017).*

<sup>113</sup>YILMAZ Halil; Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması, Adalet Dergisi, Yıl 2015, Sayı 9, (s.196-205), s. 200.

<sup>114</sup>Şener, (Zayi Belgesi), s. 251.

Bir ticari defter veya belgenin zayi olduğunun kabulü için tacirin basiretli bir tacirden beklenen tedbirleri alması, özeni göstermesi, dikkatli davranması, hayatın olağan akışına açıkça aykırı düşmemesi, samimi ve inandırıcı olması gerekir<sup>115</sup>. Bulunamayan defter ve belgeler ile boş defterlerin ziyaandan söz edilemez. Zayi talebine konu belgenin, ticari işletmeyi ilgilendirmesi ve tacirin tutmakla (veya bulundurmakla) ve saklamakla yükümlü olduğu bir belge olması gerekir<sup>116</sup>. Bu belgelerin tacir tarafından düzenlenmesi ya da üçüncü kişi tarafından düzenlenmesi, önem arz etmez. Söz konusu belgelerin ticari işletmeyi ilgilendirmesi halinde belgeler zayi talebine konu olabilir<sup>117</sup>. Zira tacirin bu belgeleri de saklama yükümlülüğü bulunmaktadır. Ayrıca henüz kullanılmamış defter ve belgeler zayi belgesi talebine konu olamazlar.

Kanunkoyucu, zayi belgesi talepli davalarda mahkemeye resen araştırma yükümlülüğü öngörmüştür. Buradan hareketle mahkemece defter ve belgelerin açılış kapanış onaylarının yapılıp yapılmadığı, basımı yapılan matbaa, tacirin mali müşaviri

<sup>115</sup> **Eriş;** s. 454.; “Mahkemece, tüm dosya kapsamına göre, sel/su basması bakımından yüksek riskli bir işyerinde faaliyette bulunan ve işyerini daha önce de su bastığı bilinen davacının üzerine düşen yükümlülüğünü yerine getirmediği, davacının defter ve belgelerin muhafazasına yönelik özel hiçbir önlem almadığı, davacının defter ve belgelerin zarar görmesinde kusuru bulunduğu gerekçesiyle, davanın reddine karar verilmiş olması isabetlidir.” ( Y. 11 HD., 2014/6232 E., 2014/12385 K. ve 30.06.2014 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 02.07.2017).; “Kasden bina yakmak suçundan davacıların delil yetersizliğinden beraat etmiş olmalarının hukuk hakimini bağlayıcı nitelikte bulunmamasına, ve aynı gün tebliğ edilen vergi kontrol memurluğunun yazısına göre, naylon fatura kullanıldığının tespiti belirtilerek ticari defterlerin tetkik için istenilmesinden bir hafta sonra bu yangının meydana gelmiş bulunmasına, davacıların ticari defterlerinin bekçi kulübesinde muhafaza etmelerinin hayatın olağan akışına uygun düşmemesine göre bu hususlar nazara alınıp iyiniyetli olmayan davacıların zayi belgesi verilmesi talebinin reddine karar verilmek gerekir.” (Y. 11. HD., 1988/1856 E., 1988/6724 K. ve 14.11.1988 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 10.07.2017).

<sup>116</sup> **H. Yılmaz,** s. 196.

<sup>117</sup> “Dava, zayi belgesi verilmesi istemine ilişkin olup, 6102 sayılı TTK'nın 82/(1), (3), (4) bentlerinde tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve belgeler sayılmış, TTK'nın 82/(2) bendinde ise saklama yükümlülüğü getirilen ticari mektupların bir ticari işe ilişkin tüm yazışmalar olduğu belirtilmiştir. Somut olayda, davacı abonelere ait başvuru formlarının, abonelik sözleşmelerinin, taahhütname vb. belgelerin zayi olduğunu ileri sürmüştür. Mahkemece, bu belgelerin ticari mektup olarak vasıflandırılmış olmasına rağmen, yasaya aykırı olarak ticari mektupların saklama yükümlülüğünün bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmesi doğru olmamış, bozmayı gerektirmiştir.” (Y. 11. HD., 2014/3163 E., 2014/9737 K. ve 27.05.2014 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 22.06.2017); “ava konusu belgelerin davacının ticari işletmesiyle ilgili olduğu, bu belgeler yönünden davacının saklama ve istenildiğinde ibraz yükümlülüğünün bulunduğu, meydana gelen olay nedeniyle ıslak imzalı belgelerin kullanılamaz hale geldikleri gözetilerek davanın kabulü yerine yazılı gerekçeyle reddi doğru olmamış, bozmayı gerektirmiştir.” (Y. 11. HD., 2014/3462 E., 2014/9709 K. ve 26.05.2014 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 23.07.2017).

vb. nezdinde araştırma yapılması gerekir. Nitekim Yargıtay içtihatları da bu doğrultudadır<sup>118</sup>.

Ticari defterlerin zıyanına neden olan olayla, bu olayın meydana geldiği ve olaydan etkilenecek olan işletme arasında bir bağlantı olmaması gerekir. Diğer bir ifade ile olay, dışarıdan kaynaklı bir olay olmalıdır<sup>119</sup>. Bunun yanı sıra basiretli bir tacir gibi davranma yükümlülüğü içerisinde hareket eden tacir, tüm önlemleri almasına karşın defter ve belgeleri zayi olmuş ise zayi belgesi alabilir. Son olarak belirtmek gerekir ki defter ve belgelerin zayi olmasında olay ile defter ve belgelerin zayi olması arasında uygun illiyet bağı bulunmalıdır<sup>120</sup>. Diğer bir ifade ile yaşanan olay sonucu defter ve belgeler zayi olmalıdır. Örneğin defter ve belgelerin zıyanına neden olan olay su basması iken yangından dolayı defter ve belgelerin zayi olduğu ileri sürülemez.

Tacir zayi belgesi almış dahi olsa, uyuşmazlıkta karşı taraf defter ve belgelerin zayi olmadığını ispat ve iddia edebilir. Zira zayi belgesi kesin delil niteliği taşımamaktadır. Ayrıca her halde zayi belgesi talep edilemez. Zayi belgesi, mücbir sebep halleri için öngörülmüştür. Yine on yıllık süre geçtikten sonra da söz konusu belgelerin saklama yükümlülüğü bulunmadığından zayi belgesi talebi söz konusu olmayacaktır<sup>121</sup>.

---

<sup>118</sup> "... davacı, 2013 yılına ait işletme defterinin de çıkan yangın sonucunda zayi olduğunu ve bu defter için de zayi belgesi verilmesini talep etmiştir. Mahkemece, anılan işletme defterinin varlığının kanıtlanması için ... Noterliğine müzekkere yazılmış, müzekkere cevabında söz konusu defterinin açılış tasdikinin yapıldığı bildirilmiştir. Bu durumda, mahkemece bu defter yönünden de talebin kabulüne karar verilmesi gerekirken, yazılı şekilde, 2013 yılına ait işletme defterinin varlığının kanıtlanamadığından bahisle bu talebin reddi doğru olmamış, kararın davacı yararına bozulması gerekmektedir." (Y. 11. HD., 2015/10374 E., 2016/4855 K. ve 02.05.2016 tarihli karar), "<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>(Erişim Tarihi: 01.07.2017).

<sup>119</sup> Şener, (Zayi Belgesi), s. 256.

<sup>120</sup> "Mahkemece, dosya kapsamına göre, tacirin ilk maddesinden yararlanabilmesi için bu tarafları defterlerin korunması amacıyla gereken dikkat ve ihtimamı göstermiş bulunması, diğer taraftan da ziyaa uğramanın onun iradesi dışında meydana gelmiş olmasının zorunlu olduğu, somut olayda, davacının defter ve belgeleri belirttiği gibi araç koltuğundan çalındığı, bu kapsamdaki defter ve belgeleri bu şekilde araç camından da görülebilecek şekilde araç arka koltuğuna konulmasının, kanun maddesi uyarınca davacı şirketin bunların saklanmasında gerekli dikkat özen ve ihtimamı göstermediği sonucunu doğurduğu, davacı şirketin defter ve belgelerini saklama konusunda gerekli dikkat ve özeni göstermediği gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir. Dava dosyası; içerisindeki bilgi ve belgelere, mahkeme kararının gerekçesinde dayanan delillerin tartışılıp, değerlendirilmesinde usul ve yasaya aykırı bir yön bulunmamasına göre, davacı vekilinin tüm temyiz itirazları yerinde değildir." (Y. 11. HD., 2010/3476 E., 2011/15231 K. ve 16.11.2011 tarihli karar). (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 07.06.2017).

<sup>121</sup> KARAHAN Sami; Ticari İşletme Hukuku, 27. Baskı, Konya 2015, Yetkin Yayıncılık, s. 309.



Kanunkoyucu tacirin, tacir gibi sorumlu olanların ve tacir sayınlarının zayi belgesi talep edebileceğini düzenlemiştir. Esnafın için ise defter tutma yükümlülüğü bulunmadığından zayi belgesi talep edebilmesi mümkün değildir. Ancak kooperatifler de defter tutmakla yükümlü olduğundan tacir olarak kabul edilmeseler de zayi belgesi talep edebilirler. Dolayısıyla kooperatifler hakkında, Kooperatifler Kanunu gereği hüküm bulunmayan hallerde anonim şirketlere ilişkin hükümler uygulanacağından ve kooperatifler de defter tutmakla yükümlü olduklarından kaybolan defter ve belgeleri için, zayi belgesi talebinde bulunabilirler.

Belirmek gerekir ki tacir, on yıllık saklama süresi içerisinde zayi belgesi talep edebilir. On yıllık süreden sonra meydana gelen bir olay nedeniyle tacirin zayi belgesi talebi söz konusu olamaz. Bu durumda mahkemece talebin reddi gerekecektir. Kaldı ki bu durumda tacirin hukuki yararı da bulunmayacaktır.

Ayrıca işbu zayi belgesi, VUK anlamında mücbir sebeplere sonuç bağlanan hallerde ispat edici bir fonksiyona sahip olacaktır. Yine defterlerini ibraz etmesi istenen tacir, defterlerinin zayi olduğunu iddia eder ve bunu zayi belgesiyle ispat ederse, artık kendisinin ticari defterlerini ibraz etme zorunluluğu ortadan kalkar ve sahibi aleyhine delil olarak kullanılamaz.

Defterlerin zıyaı, defterleri zayi olan tacir için oldukça zordur. Zira tacir, ticari ihtilafta zayi olan belgelerine dayanamayacaktır. Dolayısıyla da iddiasını başka delillerle ispatlama yoluna gitmek zorunda kalacaktır. Diğer bir ifade ile tacir, kendi defter ve belgelerine dayalı olarak iddiasını ispattan yoksun hale gelir. Zayi belgesi alınması da bu durumda herhangi bir değişiklik yaratmamaktadır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN SONUÇLARI**

#### **I. GENEL OLARAK**

Türk Ticaret Kanunu, tacirin defter tutmasını bir ödev ve yükümlülük olarak düzenlemiştir. Tacirin defter tutmasına ilişkin olarak ödev ve yükümlülüğünü yerine getirmesi, tacirin lehine sonuçlar doğurmaktadır. Zira hukuk sistemimizde bir yükümlülük öngörüldüğü takdirde yükümlülüğün ihlali, bir külfete bağlanmaktadır. Tacir de defter tutma usulüne riayet etmezse birtakım külfetlere katlanmak zorunda kalabilir. Lakin tacir, TTK ve VUK gereği usulüne uygun olarak ve basiretli bir tacir şeklinde hareket ettiği takdirde, birçok noktada lehine sonuçlar ile karşı karşıya kalacaktır.

Basiretli bir tacirin, ticari defter ve belgelerini TTK ve TTK'nın atfıyla VUK'a uygun tutması, özen yükümlülüğünün bir gereğidir. Bu kapsamda tacirin yükümlülüğünü gereği gibi ifa etmesinin nimetleri bulunmaktadır. Ancak basiretli bir tacirin göstermesi gereken özen yükümlülüğüne aykırı olarak defter ve belge tutan tacir, bunun sonuçlarına katlanmakla mükelleftir. Diğer bir ifade ile tacirin defter tutma yükümlülüğünü gereği gibi ifa etmemesinin külfetleri bulunmaktadır.

Tacirin ilk iki bölümde açıklanan hükümlere uygun davranması ya da davranmamasının birçok hukuk alanı bakımından farklı sonuçları bulunmaktadır. İşbu bölümde tacirin defter tutma yükümlülüğünün hem lehine olan hem de aleyhine olan sonuçları irdelenecektir. Örneğin defter tutma düzenine uygun davranan bir tacir için ticari defter ve belgeleri Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereği lehine delil iken defter tutma düzenine uygun davranmayan bir tacir için Vergi Usul Kanunu kapsamında özel usulsüzlük cezası uygulanması kaçınılmazdır. Ayrıca yine defter ve belgelerin usulüne uygun olarak vergi dairesince ibrazının istenmesi halinde ibraz edilmemesi hem ceza hukuku bakımından hem de vergi hukuku bakımından tacirin sorumluluğunu doğurur. Bu hususlara ilişkin ilgili bölümlerde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

## II. TİCARİ DEFTER VE BELGELERİN İBRAZI

Tacir, TTK ve VUK gereği usulüne uygun olarak defter ve belgelerini tutmakla mükelleftir. İşbu yükümlülüğe uygun davranması, tacirin yetkili makamlarca defterlerine ve belgelerine ihtiyaç duyulması halinde lehine sonuçlar doğuracaktır. Zira tacirin yetkili makamlarca usulüne uygun olarak talep edilmesi halinde, defter ve belgelerini ibraz etmesi lehine sonuçlar doğuracaktır. Mahkeme tarafından her bir ticarî davada defter ve saklanması zorunlu belgelerin tümünün teslim ve ibrazı istenebilmektedir.

Ticari defter ve belgeler, tacirin işletmesi ile ilgili aktif ve pasif, geçmiş ve günümüz bilgilerini yansıtan ya da yansıtmayan bir nevi tacirin kendisi tarafından tutulan bir ispat vasıtası niteliğini haizdir. Ancak hukuk sistemimizde kişilerin kendi düzenledikleri belgeler ile iddia ve savunmasını ispatlaması kabul edilmemiştir. Bu durumun istisnası ise defter ve belgelerdir. Usulüne uygun olarak tutulmuş defter ve belgeler, tacir için büyük öneme sahiptir.

Kural olarak, tacirin ticari defter ve belgeleri üçüncü kişiler tarafından bilinmemekte ve incelenmemektedir. Zira ticari defterler, bir tacirin ticaretine dair sırları da içerdiğinden her zaman ve herkese açık bulundurulmaları kabul edilemez<sup>122</sup>. Ticari defterlerin keyfi bir şekilde her zaman başkaları tarafından incelenmesi, defterlerin amacına aykırıdır<sup>123</sup>. Bu durumun istisnası ise, yetkili makamlarca defterlerin teslim ve ibrazının istenilmesi halleridir. Tacirin defter ve belgeleri, TTK ve VUK gereği yetkili makamlarca istenilebilir. Genel olarak Vergi Usul Kanunu, tacirin defter ve belgeleri ibraz etmekle ilgilenmekte iken Türk Ticaret Kanunu hem defterlerin ibrazı hem de defterlerin teslimi konusuna eğilmiştir. Defterlerin kül halinde incelenmesi halinde “teslim”; mevcut bir uyuşmazlıkta incelenmesi halinde ise “ibraz” hali söz konusudur<sup>124</sup>.

Bununla birlikte 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda olmamasına karşın 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nda defter ve belgelerin delil niteliği

---

<sup>122</sup> Erem, s. 228.

<sup>123</sup> CİHANGİROĞLU Celal; Ticari İşletme Hukuku, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Bası, İzmir 1999, s. 214.

<sup>124</sup> Cihangiroğlu, s.214

düzenlenmiştir. Üç kanun bakımından da ayrı ayrı inceleme yapmak, konunun anlaşılması ve derinliği noktasında ehemmiyet arz etmektedir.

## **A. Türk Ticaret Kanunu Bakımından İbraz ve İnceleme**

Türk Ticaret Kanunu, defter ve belgelerin usulüne uygun tutulması halini defterlerin ibrazı ve teslimi noktasında tacir lehine düzenlemiştir. Ticari defter ve belgelerin ibrazı ve teslimi, usulüne uygun olarak tutulmuş defterler yönünden basiretli bir tacir olma yükümlülüğü noktasında Türk Ticaret Kanunu'nun temel aldığı husustur. Ancak defterlerin teslimi ya da defterlerin tümüyle incelenmesi her durumda söz konusu olmamaktadır.

Kanunkoyucunun öngörmüş olduğu ibraz, uyuşmazlığa konu kısma ilişkindir. Diğer bir ifade ile defterlerin ve belgelerin tamamının mahkemeye sunulmasına gerek bulunmamaktadır. Defterlerin ibrazı, uyuşmazlık çıkması ve ortaya çıkan uyuşmazlığın mahkemeye intikal etmesi halinde defterlerin yalnızca uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının incelenmesi ve sadece ihtilafla ilgili kısımların delil kabul edilmesi amacıyla mahkeme emrine sunulmasıdır<sup>125</sup>. Ticari işletmede devamlılık esası yer aldığından ve özellikle yevmiye defterinin günlük tutulduğu dikkate alındığında tüm defter ve belgelerin ibrazından ziyade olayla ilgili olan kısımlar ve dayanaklarının ibrazı yeterlidir<sup>126</sup>.

### **1. Ticari Defter ve Belgelerin İbrazı**

#### **a. Fiziken İbraz**

Türk Ticaret Kanunu'nun 82'nci ve 83'ncü maddeleri, ticari defter ve belgelerin hukuki uyuşmazlıklarda defter ve belgelerin ibrazı noktasına kaleme alınmıştır<sup>127</sup>. Bu hususta kanunkoyucu, defter ve belgelerin ibrazında altı noktayı esas almıştır. Buna göre;

<sup>125</sup> Doğanay, Ticari Defterler, s. 24; Arkan s. 345; Yarbaş, s. 132; Karakoç, s. 422; Poroy - Yamasan, s. 233; Ayhan – Özdamar – Çağlar, s. 262, Bilgili – Demirkapı, Ticaret Hukuku, s. 148.

<sup>126</sup> Şener, (Ders Kitabı), s.712.

<sup>127</sup> TTK m.82 şu şekilde kaleme alınmıştır:

- Ticari uyuşmazlıklarda mahkemece resen ibrazı istenilebilir.
- Ticari uyuşmazlıklarda tarafların talebi üzerine mahkemece ibrazı istenilebilir.
- Ticari uyuşmazlıklarda defter ve belgelerin ibrazı hususunda hâkimin takdir yetkisi bulunmaktadır. Zira kanunkoyucu, hükmün lafzından anlaşılacağı üzere bu hususu hakimin kararına bırakmıştır.
- Ticari uyuşmazlıklarda defter ve belgelerin ibrazı, ayrıntılarıyla düzenlenmemiş olup HMK'ya atıf ile yetinilmiştir. Bu hususta, ticari defter ve belgelerin delil niteliğine ilişkin olarak ayrı bir başlık altında irdeleme ve inceleme yapılmıştır.
- Ticari uyuşmazlıklarda defter belge ibrazına karar verilmesi halinde taraflarca ilgili yapraklardan suret alınması ve tarafların katılımı ile incelenmesi TTK m.83 gereğidir.
- İbraz kararı, içeriğinde defter kayıtlarına dayanak teşkil eden belgelerin ibrazını da kapsamaktadır. Bu şekilde kayıtların doğruluğu ve gerçek bir belgeye dayanıp dayanmadığı irdelenebilir<sup>128</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki yabancı bir gerçek veya tüzel kişinin taraf olduğu uyuşmazlıklar için de yukarıda belirtilen ilkeler uygulama alanı bulacaktır<sup>129</sup>. İbraz üzerine defter ve belgelerin ilgilin kısımları ya da tamamı bilirkişilerce incelenmektedir. Gerekli görülmesi üzerine söz konusu kısımların sureti alınarak bunlar üzerinde inceleme yapılmaktadır

Bununla birlikte ticari defter ve belgelerin ibrazı halinde defterlerdeki kayıtların dayandığı belgelerin de ayrıca ibrazına gerek olmadığı yönünde bir görüş mevcuttur<sup>130</sup>. Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Zira salt taraf beyanı ile hazırlanan ticari defterlerde yer alan hususların delil niteliği kazanabilmesi için dayanak belgelerin de ibrazı gerekir. Aksi halde işlemin doğruluğu

---

*“Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsalar, tarafların ticari defterlerinin ibrazına, resen veya taraflardan birinin istemi üzerine karar verebilir.*

*Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun, yargılamayı gerektiren davalarda hazırlık işlemlerine ilişkin hükümleriyle senetlerin ibrazı zorunluluğuna dair olan hükümleri ticari işlerde de uygulanır.*

<sup>128</sup> Somuncuoğlu, s. 201.

<sup>129</sup> Kayıhan/Yasan, s.165.

<sup>130</sup> Arkan, s. 345; H. Yılmaz, s. 33.

denetlenebilirlikten çıkacaktır. Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını yazılı, görsel ve elektronik ortamda saklamalıdır. Zira belgesiz kayıt sistemi, TTK'nin kabul ettiği bir sistem değildir<sup>131</sup>.

## **b. Fatura Özelinde İbraz**

Fiziken ticari defter ve belgelerin ibrazını, fatura özelinde ve fatura bazlı açıklamak konunun anlaşılması bakımından önem arz etmektedir. Zira ticari defterlerde yer alan bir faturanın ibraz edilmemesi halinde salt defterlerin ibrazı halinde ibraz eden tarafın iddiasını ispatlayıp ispatlamadığının tespiti gerekir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231'inci maddesi, bir faturanın düzenleneceği zamana ilişkin amir hükümler içermektedir. Bu kapsamda ilgili hükmün 5'inci fıkrası şu şekildedir:

*"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*

Fatura, satılan bir malın veya yapılan işin karşılığı olarak müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tacir tarafından müşteriye verilen ticari bir belgedir<sup>132</sup>. İşbu belgenin içeriği, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 230'ncü maddesi gereği şu hususların yer alması zorunludur:

*"Faturada en az aşağıdaki bilgiler bulunur:*

- 1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası;*
- 2. Faturayı düzenleyeninin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası;*
- 3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası;*
- 4. Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı;*
- 5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası, (Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının,*

<sup>131</sup> **Mevci**, s. 136.

<sup>132</sup> **KURTAY Fahri**; Ticari İşletme Belgeleri, Adana 1999, s.43.

*teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıttırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıttırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması şarttır.)*

*Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir. Bu bentte yazılı irsaliyeler hakkında fiyat ve bedel ile ilgili bilgiler hariç olmak üzere, bu madde hükmü ile 231 inci madde hükmü uygulanır. İrsaliyelerde malın nereye ve kime gönderildiği ayrıca belirtilir.*

*Şu kadar ki nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla sevk irsaliyesi aranmaz."*

Vergi Usul Kanunu m.229'a göre;

*"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."*

231'nci maddeye göre ise

*"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir."*

Faturanın ispat aracı olması, ancak niteliği gereği faturaya geçirilmesi gereken bilgiler (olağan içerik) hakkında geçerlidir. Fatura daha önceden taraflar arasında yapılmış olan sözleşmenin yerine getirilmesi safhasıyla ilgili bir belgedir. İspat vasıtası olarak kullanılan ticari bir belge olan ve sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak düzenlenen faturanın şekli ve kapsamının ne olması gerektiği konusunda, Türk Ticaret Kanunu'nda özel bir hüküm bulunmamakta, anılan Yasa'nın 21. maddesinde neyi ifade ettiği açıklanmaksızın faturanın içeriğinden söz edilmektedir. Faturanın zorunlu içeriği ve şekil şartlarına ilişkin ayrıntılı düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Faturanın olağan içeriği, akdin ifası ile ilgili hususlarla

sınırlıdır (VUK'nın m. 230)<sup>133</sup>. Dolayısıyla, faturanın içeriği, faturanın bu temel niteliğine uygun olmadığı takdirde, sekiz günlük itiraz süresinin geçirilmesi bu hususları yazılı delil haline getirmez<sup>134</sup>.

Faturaya itiraz, faturanın teslim alındığı tarihten itibaren sekiz gün içinde yapılmalıdır. İtirazın sekiz gün içinde karşı tarafa varması şart değildir. Sekiz günlük süre, hak düşürücü süre veya zamanaşımı süresi değildir. Sadece ispat yükünün yer değiştirmesi açısından önem taşır. Sekiz günlük süre içinde itiraz edildiği takdirde, fatura içeriğinin sözleşmeye uygun olduğunu ispat külfeti faturayı veren tarafa ait iken, sekiz günlük sürenin geçmesinden sonra itiraz edilmesi halinde, fatura içeriğinin sözleşmeye uygun olmadığını ispat külfeti faturayı alan tarafa ait olur. Faturaya itiraz etmeyen taraf, faturada yer alan bilgilerin doğru olmadığını ispatla yükümlü olur<sup>135</sup>. Faturayı alan her türlü delille bu külfeti yerine getirebilir. Faturanın adına tanzim edilen aleyhine ispat vasıtası olması, yani, faturayı alan kişinin fatura kendinden sadır olmamakla birlikte aleyhine delil teşkil etmesi TTK'nın 21. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen ve yukarıda ayrıntısı açıklanan bu karineden kaynaklanmaktadır. Tacir, TTK m.21/2'deki karineden salt, faturanın ticari defterlere kaydı halinde faydalanabilir<sup>136</sup>.

Faturanın tebliği şekle bağlı değildir, yazılı veya sözlü herhangi bir şekilde yapılabilir. Muhatap hazır ise kendisine elden verilmesi, değil ise herhangi bir şekilde gönderilmesi mümkündür. Ancak, uyuşmazlık halinde ispat kolaylığı

---

<sup>133</sup> “... Fatura münderecatından neyin kastedildiği konusundaki yasal boşluğun VUK'daki hükümler gözetilerek doldurulabileceği açıktır. Fatura sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olduğu için TTK 23/2 maddesine göre süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan faturada yer alması olağan sayılan hususlar, satılan malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Faturadaki gecikme halinde vade farkı alınacağına ilisin kayda itiraz edilmemesi, faturada yer almasına rağmen taraflar arasındaki sözleşmede düzenlenmemiş bir hususa ilişkin kaydın da kabul edildiği anlamına gelmez.” (YİBHKG., 2001/1 E. ve 2003/1 K. ve 27.06.2003 tarihli karar) (Erişim Tarihi 14.09.2017) www.kazanci.com.tr.

<sup>134</sup> “Süresinde itiraz olunmamak suretiyle kabul edildiği varsayılan fatura içeriği ancak sözleşmenin ifa safhasıyla ilgili olarak faturada yer alması olağan sayılan satılan malın cinsi veya yapılan işin adedi, türü, bedeli gibi hususlara ilişkin olabilir. Faturadaki gecikme halinde vade farkı alınacağına ilişkin kayda itiraz edilmemesi, faturada yer almakla birlikte taraflar arasındaki sözleşmede düzenlenmemiş bir hususa ilişkin kaydın da kabul edildiği anlamına gelmez. Bu nedenle faturaya konulan vade farkına itiraz edilmemiş olması yalnızca fatura muhteviyatını keskinleştirir, talep olunan vade farkının tahsiline imkan vermez.” (YHGK., 2004/19-205 E., 2004/246 K. ve 28.04.2004 tarihli karar) (Erişim Tarihi: 12.09.2017) www.sinerjimevzuat.com.tr.

<sup>135</sup> **DOMANIÇ Hayrı/ ULUSOY Erol**, Ticaret Hukukunun Genel Esasları, 5. Bası, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2007, s. 228.

<sup>136</sup> **ÜNAL Oğuz Kürşat**; Fatura ve Teyit Mektubu, Bilge Yayınevi, Ankara 2015, s. 161



açısından, fatura tebliğinin noter aracılığıyla ya da imza karşılığı elden tebliğ yolu ile ya da telgraf, teleks yolu ile veya PTT aracılığıyla ya da faks çekilmesi yahut güvenli elektronik imza ile elektronik posta gönderilmesi şeklinde yapılması uygundur.

Sonuç itibariyle ticari defter ve belgelerdeki kayıtların temelinde yer alan faturanın ibrazı, ticari defter ve belgelerin niteliği ve delil olma vasfının bir gereğidir. Diğer bir ifade ile tacirin ibraz edeceği ticari defterlerdeki kayıtların doğruluğunu ispat noktasında fatura, bir ispat vasıtası olarak karşımıza çıkmaktadır<sup>137</sup>. Aksi halde salt defter ve belgeler ibraz edilip yevmiye defterinde yer alan kaydın temelinde yer alan faturanın ibraz edilmemesi ticari hayatta birçok soruna yok açabilir. Ayrıca faturaların ibrazı, saklanması mecburiyetini de birlikte getirmektedir. Dolayısıyla tacir, ticari defterlerine ticari belgelerden olan faturanın işlenmesi bir zarurettir. Tacir, ticari defter kayıtları ile doğrulanmamış bir faturaya delil olarak dayanamaz<sup>138</sup>. Bu hususta salt ticari deftere faturanın kaydı da yeterli değildir. Tacir tarafından temel borç ilişkisinin ve kendi edimini ifa ettiğinin ispatı gerekir<sup>139</sup>. Bu durumda da mahkemece defterlere kaydı yapılmamış faturadan hareketle hüküm tesis yoluna gidilemez. Nitekim Yargıtay da bu hususu göz önüne almış ve görüşümüzü desteklemiştir<sup>140</sup>.

<sup>137</sup> ÜNAL, s. 159.

<sup>138</sup> ALVER Cemil; Ticaret Kanunu Genel Esasları, Ankara 1988, s. 51.

<sup>139</sup> Ünal, s. 163.

<sup>140</sup> “Kanun maddesi hükmü gereğince ispat yükü davacıda olup, davalıya mal satıp teslim ettiğini ispatlaması gerekir. Tek yanlı düzenlenen faturanın kendi ticari defterlerine kaydedilmiş olması alacağın ispatı için yeterli değildir. Hal böyle olunca, mahkemece davacının davalıya mal teslimine ilişkin delil ve belgelerin ibrazı sağlanıp gerektiğinde davalı tarafın da defterleri incelenerek oluşacak uygun sonuç dairesinde bir karar verilmesi gerekirken eksik incelemeye dayalı hüküm kurulmasında isabet görülmemiştir.” (Y. 19. HD., 2010/14045 E., 2011/8239 K. ve 20.06.2011 tarihli karar (www.kazanci.com.tr) Erişim Tarihi: 30.08.2017). Benzer yönde “ Ticari defterlerinin davacı yararına delil olarak kabul edilebilmesi için, usulüne uygun tasdikın mevcut olması dahi tek başına yeterli değildir; defterlerdeki kayıtların dayanağını oluşturan belgelerin de mevcut olması ve yine TTK'nun ilgili diğer hükümlerinde aranan öteki koşulların da gerçekleşmiş bulunması şarttır. Bir tacirin ticari defterlerinin usulüne uygun tutulmadığı için lehine delil olarak kabul edilemediği hallerde dahi, eğer, ileri sürülen alacağın varlığı dayanak belgelerle kanıtlanabiliyorsa, hüküm altına alınması gerekir. Somut olayda davacı, ticari defterler yanında, faturalar ve sevk irsaliyelerine de dayanmış, bunların fotokopilerini dosyaya, asıllarını da inceleme sırasında bilirkişi kuruluna ibraz etmiş; dosyaya sunulan fotokopilerin asıllarına uygun oldukları, 23.9.1999 havale günlü bilirkişi raporunda açıklanmıştır. Sunulan sevk irsaliyelerinin bir kısmında, irsaliyelere konu malların teslim alındığına dair isim ve imzalar, bir kısmında sadece imzalar mevcuttur. Bazılarında ise "teslim alan" hanesi boş bulunmaktadır. Mahkemece, davacının dayanıp sunduğu bu sevk irsaliyeleri hakkında davalının beyanı sorulmamış; davalı da bu konuda kendiliğinden bir açıklama yapmamıştır. Hal böyle olunca, mahkemece yapılması gereken iş, gerektiğinde isticvap yoluna da gidilmek suretiyle, "teslim alan" hanelerinde isimle birlikte imza veya sadece imza bulunan sevk irsaliyeleri tek tek davalıya gösterilip, öncelikle, irsaliye tarihleri itibariyle, söz konusu hanelerde isimleri yer alan kişilerle

### c. Elektronik Ortamda İbraz

Yukarıda da belirtildiği üzere tacir, ticari defter ve belgelerini fiziken saklayabileceği gibi elektronik ortamda da saklayabilir. Bu durumda defter ve belgelerin ibrazı özellik arz etmektedir. Bunu öngören kanunkoyucu TTK m.86'da düzenleme getirmiştir. Buna göre saklanması zorunlu olan belgeleri, sadece görüntü veya başkaca bir veri taşıyıcısı aracılığıyla ibraz edebilen kimse, giderleri kendisine ait olmak üzere, o belgelerin okunabilmesi için gerekli olan yardımcı araçları kullanıma hazır bulundurmakla yükümlüdür; icap ettiği takdirde belgeleri, giderleri kendisine ait olmak üzere bastırmalı ve yardımcı araçlara ihtiyaç duyulmadan okunabilen kopyalarını sunabilmelidir. Elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibrazı gerektiğinde bunların okunabilirliğini sağlamak, ibraz edene aittir.

---

*kendisi arasında, (imzalarıyla kendisini bağlayacak nitelikte) herhangi bir akdi ilişki bulunup bulunmadığının ve imzaların bu kişilere ait olup olmadığının; sadece imza bulunan irsaliyeler yönünden ise, bu imzaların kimlere ait olduklarının; imza sahiplerini biliyorsa, yine bu kişilerle kendisi arasında anılan şekilde bir hukuki ilişkinin mevcut olup olmadığının sorulup saptanması, buna ilişkin beyanın tutanağa geçirilip imzalatılması; davacıdan da, aynı konularda beyan ve delillerinin sorulup toplanması, bu yöntemle ulaşılabilecek sonucun, söz konusu malların davalıya teslim edildiğini göstermesi halinde, anılan irsaliyelerin ilişkin bulunduğu faturaların davalıya tebliğ edilip edilmediği hususunun da ayrıca araştırılmasıdır. Eksik incelemeyle yazılı şekilde direnme kararı verilmesi usul ve yasaya aykırıdır. Direnme kararı bu nedenle bozulmalıdır” (YHGK, 2002/19-753 E., 2002/661 K. ve 02.10.2002 tarihli karar([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)), Erişim Tarihi: 15.05.2017); Benzer yönde diğer bir karar “Dava konusu akaryakıt faturalarından birinde malın yerinde teslim edildiğine ilişkin şerh ve altında davalı tarafça inkar edilmeyen davalı imzası bulunmaktadır. O halde bu faturadaki malların davalıya teslim edildiğinin kabulü gerekir. Davalı imzasının bulunduğu diğer faturadaki malların teslim yönünden ise davacı iddiasını kanıtlama olanağı tanınmalı ve sonucuna göre bir karar verilmelidir.” (Y. 19. HD., 2004/8288 E., 2005/1530 K. ve 18.02.2005 tarihli karar ([www.kazanci.com.tr](http://www.kazanci.com.tr)), Erişim Tarihi:10.09.2017).; Benzer yönde ““yüklenici tacir olup, davalı iş sahibi ise tacir değildir. Bu nedenle yüklenicinin ticari defterlerinin iş sahibi davalı aleyhine delil olarak kabul edilmesi anılan düzenlemeler karşısında mümkün değildir. Uyuşmazlık konusu işle ilgili taraf kayıtları birlikte değerlendirilmeden, davacının kendi ticari defterlerine göre belirlenen alacağın hüküm altına alınması da kabul şekli bakımından doğru olmamış hükmün temyiz eden davalı yararına bozulması gerekmiştir. “ (Y. 15. HD., 2016/3157 E., 2016/4348 K. ve 24.10.2016 tarihli karar). (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>), Erişim Tarihi 01.09.2017).*

## 2. Ticari Defter ve Belgelerin İncelenmesi

Türk Ticaret Kanunu'nun ticari defter ve belgelere yönelik ibraz yanı sıra belgelerin incelenmesini de kaleme aldığı anlaşılmaktadır. Kanunkoyucu, ticari defter ve belgelerin incelenmesini 85'nci maddede düzenlemiştir<sup>141</sup>.

İlgili hüküm gereği özellikle miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda ticari defter ve belgelerin tümüyle incelenebileceği kaleme alınmıştır. Ancak kanunkoyucu, incelemeyi bu üç hal ile sınırlı olarak tahdidi şekilde düzenlememiş olup bilakis kıyasa mahal verebilecek şekilde malvarlığı hukukuna ilişkin uyuşmazlıklardan hareketle kaleme almıştır<sup>142</sup>. Söz konusu üç halde de mahkeme, defter ve belgelerin ibrazından ziyade teslimini konu edinmektedir. Bu hallerde hakim, defterlerin teslimini istemektedir.

Ehemiyeti gereği üç hali ayrı ayrı incelemek ve irdelemek önem arz etmektedir.

### a. Mirasa İlişkin Uyuşmazlıklar

Malvarlığına ilişkin olarak kanunkoyucu, gerçek kişi tacirin ölümü halinde defterlerin incelenebileceğini kaleme almıştır. Buna göre tacirin ölümü halinde mirasçılarının mirası reddedip reddetmeyecekleri hususunda ticari defter ve belgelerin incelenebilmesine kanunkoyucu imkân tanımaktadır. Ölüm halinde, tacirin murisleri, tacirin mal varlığı hakkında bilgi sahibi olabilmeleri için defterleri inceleme yetkisine sahiptir<sup>143</sup>. Bu durumda defterlerin teslimi ve mirasçıların incelemesi TTK m.85'e göre mümkündür.

---

<sup>141</sup>Türk Ticaret Kanunu m.85 şu şekildedir:

*“Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkeme, ticari defterlerin teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir.”*

<sup>142</sup> **MOROĞLU Erdoğan**, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirmeler ve Öneriler, On İki Levha Yayıncılık, 7. Baskı, İstanbul 2012, s. 65.

<sup>143</sup> **Doğanay**, (Ticari Defterler), s. 22; **Yarbaş**, s. 130.

## b. Şirket Tasfiyesine İlişkin Uyuşmazlıklar

Şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklar, kanunkoyucunun düzenlemiş olduğu diğer haldir. Buna göre şirketin defter ve belgeleri, şirketin tasfiyesine ilişkin olarak belli başlı şartlar dâhilinde incelenebilir. Bu durumda ticari defter ve belgelerin teslimi istenebilmektedir<sup>144</sup>.

Defter ve belgelerin incelenmesi, her bir şirket türü ve niteliğine göre farklı şartlara tabidir. Buna göre;

- Adi şirket bakımından her bir ortak, tacir sıfatını haizdir. Dolayısıyla tutulacak ticari defter ve belgeleri ortaklar, yönetim yetkisine sahip olmasa bile ticari defter ve belgeleri inceleme hakkı bulunmakta olup bu hak, ana sözleşme ile dahi yasaklanamaz. İşbu hak, ortakların denetleme hakkı kapsamındadır. Buna göre yönetim yetkisi olmasa bile her ortağın adi şirketin işleyişi hakkında bilgi alma, defter ve kayıtlarını inceleme, bunlardan örnek alma ve mali durum hakkında özet çıkartma hakkı bulunmaktadır.
- Komandit şirket bakımından komandite ortaklar, şirketin tutulması zorunlu defter ve belgelerini inceleme yetkisini haizdir. Ortakların bu yetkisi vazgeçilemez nitelikte bir yetki olup aksine düzenleme getirilemez. Ancak ortaklık türüne göre komandite ortak, hiçbir sınırlamaya tabi olmaksızın inceleme hakkını haiz iken komanditer ortak ise her takvim yılı sonunda çalışma saatleri içerisinde şirketin envanterini, bilançonun içeriğini, diğer finansal tablolarını ve bunların doğruluk ve geçerliliğini bizzat veya uzman yardımıyla inceleyebilme hakkına sahiptir. İstisnai haller bakımından ise mahkeme kararı ile komanditer ortak, şirketin defter ve belgelerini kendisi ya da uzman vasıtasıyla inceleme hakkını elde edebilir.
- Kolektif şirketler yönünden, şirket ortakları şirket ticari defterlerini ve belgelerini inceleme yetkisini haizdir. Ortakların bu yetkisi vazgeçilemez nitelikte bir yetki olup aksine düzenleme getirilemez
- Anonim şirketlerde defterlerin denetimi ayrı bir organa bırakıldığı için şirket ortaklarının defter ve tutulması zorunlu belgeleri inceleme yetkisi

---

<sup>144</sup> Doğanay, (Ticari Defterler), s. 22; Arkan, s. 344; Yarbaş, s. 130.

bulunmamaktadır. Defter ve belgelerin incelenmesi şirket denetçileri<sup>145</sup> tarafından gerçekleştirilmektedir (TTK m. 397 ve m. 401). Şirket ortakları ancak Türk Ticaret Kanunu'nun 437'inci maddesinde gösterilen ve ortakların incelemesine açık bulundurulmuş finansal tablo ve raporları inceleyebilmektedirler. Ayrıca ortaklar, genel kurulda yönetim kurulundan şirketin faaliyetleri hakkında bilgi isteyebilmektedirler. Şirketin ticarî defterleriyle yazışmalarının, ortağın yalnızca sorusunu ilgilendiren kısımlarının incelenebilmesi için, genel kurulun açık izni veya yönetim kurulunun bu hususta kararı gerekmekte ve ancak izin alındığı takdirde inceleme bir uzman aracılığıyla da yapılabilmektedir (TTK m. 437).

- Limited şirkette de anonim şirkette olduğu gibi şirket denetçisi olarak adlandırılan kişiler bulunmaktadır. Limited şirket ortağı ancak müdürlerden şirketin bütün işleri ve hesapları hakkında bilgi vermelerini isteyebilmektedir ve belirli konularda inceleme yapabilmektedir (TTK m. 614 ve m. 635).

### **c. Diğer Haller Kapsamında “İflas”**

Tacirin iflası halinde ticari defter ve belgelerin incelenmesi yetkisi, iflas dairesine aittir. İflas halinde defter ve belgelerin incelenmesi, hem hileli veya taksirli bir iflas halinin bulunup bulunmadığının tespiti bakımından hem de tacirin alacakları bakımından önem taşımaktadır<sup>146</sup>.

## **B. Vergi Usul Kanunu Bakımından İbraz ve İnceleme**

Ticari defter ve belgelerin ibrazı, Türk Ticaret Kanunu yanı sıra Vergi Usul Kanunu'nda da düzenlenmiştir. Ancak işbu çalışma kapsamında Vergi Usul Kanunu, tacirin defter ve belgeleri ile ilgili olarak Türk Ticaret Kanunu bazlı ele alınıp incelenecektir.

---

<sup>145</sup> Türk Ticaret Kanunu'nun 400'üncü maddesi gereği denetçiler, yeminli mali müşavir veya serbest muhasebeci mali müşavir unvanı taşıyan ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetkilendirilen kişiler ve/veya ortakları bu kişilerden oluşan sermaye şirketi sıfatını haiz olmak zorundadır. Ayrıntılı bilgi için bkz: ; **Tekinalp**, s. 393; **Bahtiyar**, s. 195; **Bilgili/Demirkapı**, (Şirketler Hukuku), s. 299; **Şener**, Ortaklıklar Hukuku, s. 419.

<sup>146</sup>**Doğanay**, (Ticari Defterler), s. 23; **Yarbaş**, s. 132.

Türk Ticaret Kanunu, ticari defter ve belgelerin mahkeme ya da şahıslara ibrazı yönünde kaleme alınmıştır. Vergi Usul Kanunu ise bu husustan farklı ve ek olarak vergi dairesine, vergi inceleme elemanlarına ve ilgili kişilere defterlerin ibrazı temel alınarak düzenleme yapılmıştır. Diğer bir ifade ile Vergi Usul Kanunu, uyuşmazlık çıkmasından ziyade bir tacirin, iş ve işlemleri ile ilgili olarak inceleme yapma adına defter ve belgelerin ibrazını esas almaktadır.

Ticaret hukuku yönünden ticari defterler ve belgelerin ibrazı, uyuşmazlık çıkması ve ortaya çıkan uyuşmazlığın mahkemeye intikal etmesi halinde TTK m. 83 gereği uyuşmazlıkla ilgili kısımlarının incelenmesi ve örnek alınmasını ifade etmektedir<sup>147</sup>. Vergi Usul Kanunu ise ticari defter ve belgelere yönelik ibraz yükümlülüğü öngörmüştür. Bu yükümlülük ise gerçek ve tüzel kişiler ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257'inci maddesinde belirtilen kişilerin muhafaza etme yükümlülüğü altında buldukları defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme kapsamında ele alınmıştır. Ticaret hukuku bakımından tacirlerin defter ve belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü on yıl iken vergi yükümlüsü tacirin defterlerin ilgili bulunduğu yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl için saklama ve istenildiğinde ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır. Yine Vergi Usul Kanunu'nda Türk Ticaret Kanunu'ndan farklı olarak yeminli mali müşavirlere de belirli şartlar dahilinde defter ve belgeler üzerinde inceleme yapma yetkisi düzenlenmiştir.

Ticaret hukuku kapsamında kanunkoyucu defter ve belgelerin ibrazı noktasında “uyuşmazlık” konusunu baz almaktadır. Türk Ticaret Kanunu m.82/4, m.83 ve m. 86 gereği fiziki ya da elektronik ortamda tutulan ticari defter ve belgelerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları, uyuşmazlık konusu ile sınırlı olarak incelenebilir ve ibraz edilebilir. Vergi hukuku ise defter ve belgelerin ibrazı yönünden sınırlayıcı bir düzenleme, ibraz yükümlülüğü süresi hariç, getirmemiştir.

---

<sup>147</sup>Arkan s. 345; Ayhan/Özdamar/Çağlar, s. 262; Bilgili/Demirkapı, (Ticaret Hukuku), s. 148; Doğanay, (Ticari Defterler), s. 24; Karakoç, (Genel Vergi), s. 422; Poroy /Yamasan, s. 233; Yarbaş, s. 132.

Aksine uyumsuzluk olmaksızın vergisel yükümlülüklerin salt, ticari defter ve belgelerin ibrazı için yeterli olacağı düşüncesinden hareket etmiştir.

Vergi hukuku, tacirin defter ve belgelerini ibrazından ibraz yükümlülüğü, defter tutma yükümlülüğü ile saklama yükümlülüğünü birbirini tamamlayıcı olarak kabul etmekte ve bu düşüncelyi temel almaktadır<sup>148</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 256'ncı maddesine göre; *“Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tâbi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar”*. Bu kapsamda vergi yükümlüsü tacirin defter ve belgeleri ibraz ve incelemeye sunması, şekli bir yükümlülüğüdür. Bu yükümlülüğün ihlali halinde vergi yükümlüsü tacirin gelir, servet ve harcamalarının, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarının, vergi ile ilgili işlemlerinin tespiti ve vergi yükümlüsü ile vergi idaresi dışında kalan üçüncü kişiler ve kendi menfaatinin ihlali ile bu hususların tespiti noktasında sonuçlarına katlanması beklenmektedir. Ayrıca vergi yükümlüsünün defterlerinin tamamını değil yalnızca bir kısmını ibraz etmesi diğer bir ifadeyle kısmi ibraza ilişkin Vergi Usul Kanunu'nda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Bu nedenle vergi yükümlüsünün defter, kayıt ve belgelerinin ibrazı istenildiğinde işbu defter, kayıt ve belgelerinden hiçbirini ibraz etmemesi ile defterlerden birini ya da bir kısmını ibraz etmesi arasında yaptırım olarak herhangi bir farkın bulunup bulunmadığı net değildir<sup>149</sup>.

Ticaret hukuku, defter ve belgelerin incelenmesi ve ibrazı, uyumsuzluğu çözecek mahkemeyi esas alarak yer yönünden ibrazı düzenlemiştir. Vergi hukukunda ise kural olarak defterlerin ibrazı ve incelenmesi, “vergi yükümlüsü tacirin işyeri” esas alınarak yer yönünden düzenleme yapılmıştır. Ancak iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde

<sup>148</sup> **ENGİN Rıfat**; “Defter ve Belge İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2005, S. 9 (s. 118-127), s. 122.

<sup>149</sup> **YILDIZ Seyfi**; “Ticarî Defterlerin İbrazı ve Kısmi İbraz Durumu (Presentation Of Commercial Books And partial Presentation Situtaion)”, MaliÇözüm, Nisan – Mayıs 2006, S. 75 (s. 59-74), s. 71.

yapılmasının imkânsız olması veya mükellef veya vergi sorumlularının talebi halinde inceleme dairede yapılabilmektedir.

Ticaret hukuku, defter ve belgelerin ibraz edilmesi ve/ya da ibraz edilmemesi halinde tacirin uyuşmazlık noktasında lehine ve/ya da aleyhine ne gibi sonuçlar doğacağını düzenlemektedir. Vergi hukukunda ise tacirin defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünü ihlali, verginin re'sen tarhi sonucunu doğurabilecektir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 2'inci fıkrasının 3 numaralı bendi gereğince tacirin defter ve belgelerini ibraz yükümlülüğünü ihlal etmesi, re'sen matrah takdiri ile vergi tarhi sebebi ve Vergi Usul Kanunu'nun 353'üncü maddesinin 4'üncü bendi gereğince özel usulsüzlük cezası fiilini oluşturmaktadır<sup>150</sup>. Ayrıca varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere usulüne uygun davet yazısına karşın defter ve belgelerin ibraz edilmemesi “gizlemek” olarak kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile tacir tarafından defter ve belgelerin mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmemesi, ceza hukuku yönünden de kaçakçılık fiilini oluşturur.

Yukarıda belirtilen ibraz etmeme halinde doğacak sonuçlar, vergi yükümlüsü tacirin mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerini ibraz edememesi hali için söz konusudur. Vergi yükümlüsü tacir, mücbir sebep olmaksızın ve herhangi bir mahkeme kararı bulunmaksızın defter ve belgelerini ibraz etmez ise re'sen tarh ve özel usulsüzlük cezası ile karşı karşıya kalacaktır. Tacir tarafından ticari defter ve belgelere yönelik olarak zayi belgesi alınması ve mücbir sebebin varlığının ispatı halinde ibraz etmeme yönünden hakkında herhangi bir tarhiyat ve ceza kesme işlemi söz konusu olmayacaktır.

### **III. TİCARİ DEFTER VE BELGELERİN İSPAT FONKSİYONU**

#### **A. Genel Olarak**

Ticari defter ve belgeler, Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu yanı sıra 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereği delil niteliğini taşımakta ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun “İspat ve Deliller” başlıklı dördüncü kısmının

---

<sup>150</sup>Karakoç, (Genel Vergi), s. 423.



“Belge ve Senet” başlıklı ikinci bölümde “ticari defterlerin ibrazı ve delil olması” başlığı altında HMK 222’nci maddede düzenlenmiştir.

Türk Ticaret Kanunu’na göre mahkemece resen ya da tarafların talebi üzerine bir ibraz ve inceleme düzenlemesi getirmiştir. Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.222/1, işbu hüküm doğrultusunda hükme paralel olarak ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına mahkemenin kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebileceğini düzenlemiştir. Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır. Buna uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz. Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur. Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.

Ticari defterler, ispat gücü ile orantılı olarak delil niteliği elde ederler. Diğer bir ifade ile ticari defterlere delil olarak verilecek değer, ticari defterlerin ispat gücünü belirler<sup>151</sup>.

## **B. İspat Kavramı**

Ticari defter ve belgeler, gerek ticaret hukuku gerek vergi hukukunda asıl işlevi ve önemi, taraf iddialarının ispatı noktasında taşımaktadır. Bu noktada ispat ile ilgili olarak açıklama yapmak önem taşımaktadır. Hukuk âleminde ispat denilince yargılama sürecinde taraflarca iddia edilen veya hakimce re’sen gözetilecek olan,

---

<sup>151</sup> **DEYNEKÇİ Adnan**; “6102 sayılı TTK’da Ticari Defterlerin İspat Gücü”, Ankara Barosu Dergisi, Ankara 2011, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu, (s.81-88), s.82.

talebin konusu ile ilgili olarak uygulanacak bir hukuk normunun koşul vakıalarını karşılamaya elverişli olan somut vakıaların iddia edildiği gibi varlığı ya da yokluğu konusunda hakimde kanaat uyandırmak üzere gerekli delillerin sunulması anlaşılmaktadır<sup>152</sup>. Taraflar, iddia ettikleri vakıaların doğru olduğunu ispatlayarak uyuşmazlıkta lehe sonuç almaya çalışmaktadır<sup>153</sup>.

Ticaret hukuku ve medeni usul hukukuna benzer olarak ve kamu hukuku ilkelerini de göz ardı etmeyerek vergi hukukunda ispat Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini esas alarak düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticarî ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.

Davada uygulanacak olan hukuk kuralının koşul vakıasını karşılayan somut vakıalar, yer ve zaman bakımından belirli, geçmiş veya halen mevcut, dış dünya ya da insanın iç dünyası ile ilgili durumlar veya süreçler olabilmektedir<sup>154</sup>. Ancak taraflar arasında çekişmeli bir durum söz konusu değilse vakıanın ispatı gerekmemektedir.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 187'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ispatın konusunun tarafların üzerinde anlaşamadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar olduğu belirtilmiştir.

Ticaret hukukunda bu şekilde düzenlenen ispatın konusu, vergi hukukunda vergiyi doğuran olay olarak ifade edilmektedir. Vergiyi doğuran olay ise vergi

---

<sup>152</sup> **ATALAY Oğuz**; Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir 2001, s. 5; **BİYAN Özgür**; Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil, Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 5; **Karakoç**, s. 868; **ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami**; Vergi Hukuku, 22. Baskı, Ankara Mart 2013, s. 199; **ÖZDİLER KÜÇÜK Eda**; Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011, s. 7; **PEKCANİTEZ Hakan/ATALAY Oğuz/ÖZEKES Muhammet**; Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 14. Baskı, Ankara 2013, s. 357; **SABAN Nihal**; Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul 2011, s. 74; **UMAR Bilge/YILMAZ Ejder**, İspat Yükü, Kazanç Matbaası, 2. Baskı, İstanbul 1980, s. 2; **TEZEL Adnan**, "Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi", Reşat Kaynar'a Armağan, İstanbul 1981, s. 251-268, s. 252.

<sup>153</sup> **KURU Baki/ARSLAN Ramazan/YILMAZ Ejder**; Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 24. Baskı, Ankara 2013, s. 368.

<sup>154</sup> **Pekcanitez /Atalay/Özekes**, s. 359.

kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Ticaret hukuku ve medeni usul hukuku taraflarca ileri sürülen ve dayanılan vakıalar ve mahkeme taraflarca ileri sürülen vakıalarla bağlı kalarak ispatın konusunu düzenlemişken vergi hukukunda kendiliğinden (re'sen) araştırma ilkesine göre mahkeme, taraflardan bağımsız olarak ispatını gerekli gördüğü vakıaları ve ispat araçlarını incelemek zorundadır. Çekişmesiz vakıalar ve herkesçe bilinen vakıalar, ispatın konusunu oluşturmamaktadır. Bununla birlikte kanuni karinelere karine temeli olan normun soyut vakıasını ispat eden taraf asıl ispat faaliyetini gerçekleştirirken diğer taraf, karşı ispat faaliyetine girişebilir<sup>155</sup>. Ancak ispat edilmesi mümkün olmayan karinelere de bulunmaktadır ve bunlara “kesin kanuni karine” denmektedir. Adi kanuni karinelere ise aksi ispat ve iddia edilebilen ve aksi ispat edilinceye kadar delil niteliği taşıyan karinelere denmektedir.

Kanunkoyucu, ticari defter ve belgeleri TTK’da düzenlemeyerek ve HMK’de belgeler arasında yer vererek ticari defterlere takdiri delil vasfı kazandırmıştır. Bu yönüyle köklü bir değişiklik yapılmış ve ticari davalarda ticari defter ve belgelere kesin delil olarak değil; takdiri delil olarak dayanılabilecektir. Böylece hakim tarafından işbu belgeler takdiren değerlendirilecek ve yemin, senet gibi kesin delil olarak nitelendirilemeyecektir<sup>156</sup>. Bu hususta Yargıtay’ın da kökleşmiş bir içtihadı bulunmamaktadır. Zira Yargıtay 19. Hukuk Dairesi tarafından verilen yakın tarihli bir kararda takdiri delil kabul etmekte<sup>157</sup> iken Yargıtay 8. Hukuk Dairesi tarafından verilen yakın tarihli diğer bir karar ise ticari defter ve belgelere kesin delil vasfı tanımaktadır. Yargıtay’ın kesin delil niteliği tanıdığı işbu içtihadına

---

<sup>155</sup> **Atalay**, s. 48.

<sup>156</sup> Aksi yönde bkz., **YILMAZ Ejder**, “Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK m.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler”, Bankacılar Dergisi, Özel Sayı, 2013, (s.28-41), s.30

<sup>157</sup> “Davacı tarafından sunulan 12 adet sevk irsaliyesinde malların davalı tarafından teslim alındığına dair davalının yetkililerine ait herhangi bir kayıt ve imza bulunmamaktadır. Bu durumda malın teslimi kanıtlanamamıştır.” (Y. 19. HD., 2016/4792 E., 2017/1051 K. ve 13.02.2017 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 15.07.2017); “Davacı satıcı, mal teslimini kanıtlamak zorundadır. Davada münhasıran karşı tarafın defterlerine dayanılmamıştır. Davacının kendi defterlerindeki kayıtlar dayanak belge ile doğrulanmadığı sürece mal teslimi hususunda tek başına delil olarak kabul edilemez. Mahkemece, ispat yükünün davacıda olduğu kabul edilerek, davacının teslimine ilişkin kanıtları toplanıp sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken<sup>4634n</sup>; eksik inceleme ile yazılı şekilde karar verilmesi doğru görülmemiş, mahkeme kararının bozulması gerekmektedir.” (Y. 19. HD., 2015/8902 E., 2016/211 K. ve 18.01.2016 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=-7291#>) (Erişim Tarihi: 12.08.2017)

katılmamaktayız<sup>158</sup>. Zira kanunkoyucu açıkça ticari defterlere kesin delil vasfı tanımamıştır ve ticari defterler tacirin kendinden sadır olduğundan güvenilirliği ve denetimi gerektiren bir yapıdadır. Bu hususta verilmiş bulunan Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararının uygulanması adil olacaktır. Bu karar şu şekildedir:

*“Ticari defterlerin dayanan yararına delil olarak kabul edilebilmesi için TTK.nun 69. maddesinde öngörülen usule uygun tasdikinin mevcut olması ve ayrıca defterdeki kayıtların dayanağını oluşturan belgelerin de mevcut olması ve TTK.nun ilgili diğer hükümlerinde aranan öteki koşullarında gerçekleşmiş bulunması şarttır. Bu koşulları taşımayan defterlerin TTK.nun 82 ve sonraki maddeleri anlamında davacı yararına delil oluşturmasına hukuken olanak yoktur. Bir tacirin ticari defterlerinin usulüne uygun tutulmadığı için lehine delil olarak kabul edilmediği hallerde dahi eğer ileri sürülen alacağın varlığı dayanak belgelerle kanıtlanabiliyorsa hüküm altına alınması gerekir.”<sup>159</sup>*

İspat yükü kendisine düşen tacir, diğer bir tacirle, her iki tarafın da ticari işletmesiyle ilgili bir uyuşmazlıkta, iddia veya savunmasını mutlaka ticari defterler

---

<sup>158</sup> “... ticari davalarda yani iki tarafın tacir olduğu ve dava konusunun ticari işletmeleri ile ilgili olduğu davalarda ticari defterler ile sözleşme ilişkisinin veya alacak miktarının ispatı mümkündür. Ticari defterler kesin delillerdendir. Yasada delil vasfı taşıdığı takdirde aksinin yazılı veya kesin delillerle ispatı gerektiği düzenlenmiş olduğundan, yasanın ticari defterleri kesin delil olarak düzenlediği açıkça anlaşılmaktadır. Ticari defterler kesin delillerden ise de ancak HMK 222. maddedeki koşullar çerçevesinde ispat aracı olabilir. Ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması gerekir. Bir taraf kendi defterlerine delil olarak dayanmış ise karşı tarafın ticari defterlerine dayanılmamış olsa da karşı taraf defterlerinin incelenmesi zorunludur. Çünkü tarafın ticari defterleri yasada belirtildiği üzere karşı tarafın ticari defterleri ile uyumlu olduğu takdirde lehine delil olabilecektir. Karşı taraf defterleri incelenmediği takdirde dayanan tarafın kendi defterindeki kayıtların lehe delil olması mümkün değildir. Davacının da bu durumu bilerek ticari defterlere delil olarak dayandığı ve karşı tarafın ticari defterlerinin de incelenmesini istediği kabul edilmelidir. Aksinin kabulü halinde davacının ticari defterleri tek başına delil niteliği taşımadığından dayanılan böyle bir delilin incelenmesine gerek de olmayacaktır. Karşı taraf ticari defterlerini sunar ise birlikte incelenip değerlendirildiğinden delil olup olmadığı sonucuna göre değerlendirilebilecektir. Karşı taraf ticari defterlerini sunmadığı takdirde ise bu davranışı ile kendi ticari defterlerinin davacı defterleri ile uyumlu olup olmadığının incelenmesine engel olduğundan, engel olduğu sonucun varlığını kabul etmiş sayılmalıdır. Tacir olup ticari defter tutmak zorunda olan taraf, ticari defterleri bulunmadığını ileri süremeyeceğinden verilen kesin süreye rağmen ibraz etmediği takdirde, belgenin elinde olmadığına dair yemin etmesine gerek olmaksızın HMK 220/3. madde gereğince sunmaktan kaçındığı belgelerdeki (ticari defterlerindeki) kayıtların, karşı taraf defterindeki kayıtlara uygunluğunu mahkeme kabul edebilir.” (Y. 8. HD., 2016/16212 E., 2017/7950 K. ve 30.05.2017 tarihli karar) (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 11.08.2017).

<sup>159</sup> YHGK., 2002/19-753 E., 2002/661 K. ve 02.10.2002 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 11.07.2017)

ile ispat etmek zorunda değildir. Tacirin bu durumda bir seçme hakkı söz konusudur<sup>160</sup>

### C. Ticari Defter ve Belgelerin Delil Niteliği

Türk özel hukukunda ticari defterler ve belgelerin delil niteliğini ilişkin normatif düzenleme Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 222'nci maddesinde düzenlenmiştir. Ticari defter ve belgelerin niteliği ve özellikli hali gereği hukukumuzda uzun yıllar, mülga Türk Ticaret Kanunu, ticari defterler ve belgelerin delil niteliğine ilişkin hükümleri içermiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ise, ticari defter ve belgelerin ispat aracı olması ve muhakeme hukukunu ilgilendirmesi gereği içerisinde ticari defter ve belgelerin delil niteliğine ilişkin normatif düzenleme getirmemiştir. Buna karşın Hukuk Muhakemeleri Kanunu, mülga Türk Ticaret Kanunu'nun yeni Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmeyen hükümlerini esas alarak ticari defter ve belgelere ilişkin 222'nci maddesinde düzenleme yapma yoluna gitmiştir.

Ticari defter ve belgeler, tarafların bizatihi tuttıkları, kullandıkları ve düzenledikleri belgelerdir. Hukukumuzda kişilerin iddialarını ispat noktasında kendi eliyle düzenlemiş olduğu belgelere delil niteliği atfedilmemiştir. Ancak konunun önemi ve özelliği gereği ticari defter ve belgelerin, delil niteliği ve şartları normatif olarak düzenlenmiş ve koşulları taşıması halinde düzenleyen lehine delil olabileceği öngörülmüştür. Uygulamada doğabilecek boşluğu giderme adına işbu düzenlemenin Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer almasının isabetli olduğu kanısında<sup>161</sup>. İşbu görüşü destekleyen diğer bir hüküm TTK m.4'tür. Zira işbu maddede "***Ticari davalarda da deliller ile bunların sunulması 18/6/1927 tarihli ve 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerine tabidir.***" denilerek ticari davalarda delillerin sunulması HMK'ya atıfla düzenlenmiştir. Bu hususta Yargıtay içtihatları da açıktır. Nitekim Yargıtay bir kararında;

*"Dava, 20.01.2014 tarihinde açılmış olup, HMK'nın "ticari defterlerin ibrazı ve delil olması" başlıklı 222. maddesinin uygulanması gerekmektedir. Zira,*

<sup>160</sup> E. Yılmaz, s.29.

<sup>161</sup> Arkan, s. 347.

6103 sayılı Kanun'un 13. maddesi, 6335 sayılı Kanun'un 47. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. 6102 sayılı TTK'nın 4/2. maddesinde, ticari davalarda da deliller ile bunların sunulmasının 1086 sayılı HUMK hükümlerine tabi alacağına ilişkin hükümde yer alan atıf, HMK'nın 447/2. maddesi uyarınca HMK'na yapılmış sayılır.

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 28.03.2012 tarih ve 2011/11-862 Esas, 2012/51 Karar sayılı ilamında da belirtildiği üzere; 1086 sayılı HUMK'nın 326. maddesine göre (6100 sayılı HMK'nın m. 219) her iki taraf kendi ellerindeki vesikaları (belgeleri) mahkemeye ibraz etmek zorundadır. Bir davada ispat yükü kendisine ait olan tarafın, başka delillerle birlikte karşı tarafın ticari defterlerine de dayandığı, diğer anlatımla, delillerini karşı tarafın ticari defterlerine hasretmediği, dolayısıyla da, uyuşmazlığa 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nın 83/2. maddesindeki (6100 sayılı HMK'nın m. 222/5.) özel hükmün uygulanamayacağı durumlarda; karşı tarafın kendi defterlerini mahkemeye ibraz etmesi ya da bundan kaçınmasına bağlanması gereken hukuksal sonuçlar, HUMK'nın 330 ve ardından gelen maddelerindeki (HMK'nın m. 220.) konuya ilişkin genel düzenlemelere tabidir. HUMK'nın 332. maddesi (HMK'nın m. 220.), bir tarafın, mahkemece kendisine verilen süre içerisinde ilgili belgeyi ibraz etmemesi halinde, mahkemenin, o tarafın maksadını gözeterek, diğer tarafın o belgeye ilişkin açıklamasını kabul edebileceğini öngörmektedir. Önemle vurgulanmalıdır ki; HUMK'nın 332. maddesindeki (HMK'nın m. 220.) bu hüküm, taraflardan birinin delillerini salt karşı tarafın ticari defterlerine hasretmediği hallerde, ticari defterlerin mahkemeye sunulması bakımından da uygulanır. Diğer anlatımla, belirtilen bu durumda ticari defterler de, HUMK'nın 330 ve sonraki maddeleri (HMK'nın m. 220.) anlamında "vesika" niteliğindedir. Öte yandan, ticari defterlerin ispat kuvvetini düzenleyen 6762 sayılı TTK'nın 82. maddesindeki (HMK'nın m. 222.) hüküm, "I -Kati delil" şeklindeki kenar başlığı ile birlikte değerlendirildiğinde ve aynı Kanun'un 1474. maddesi uyarınca kenar başlıklarının metne dahil bulunduğu da gözetildiğinde; ticari işlerden dolayı tacirler arasında çıkan uyuşmazlıklarda ticari defterlerin (maddede gösterilen koşulların mevcut olması kaydıyla), kesin delil

niteliğinde bulunduğunu öngörmektedir. 6762 sayılı TTK'nın 69. vd. maddeleri (6102 sayılı TTK'nın m. 64.) uyarınca da defterlerini yöntemince tasdik ettirmeyen tacirin bu gibi defterleri lehine delil olamaz. Ancak kanuna uygun olarak veya olmayarak tutulmuş olan ticari defterlerin münderecatı, sahibi ve halefleri aleyhinde delil sayılır (HMK m. 222/4)”  
diyerek bu hususa açıklık getirmiştir<sup>162</sup>.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu, ticari defterlerin delil niteliği konusunda tarafların lehine ya da aleyhine delil olabilmesi hususundan hareketle düzenleme getirmiştir. Bu hususu ayrı ayrı irdelemek gerekirse;

### 1. Ticarî Defterlerin Sahibi Lehine Delil Olması

Türk hukukunda kural olarak bir kişinin kendisi tarafından sadır olan belge ve kayıtlara dayanarak iddiasını ispat etmesine ve bunların sahibi lehine delil olarak kullanılmasına olanak tanınmamıştır. Bu durumun istisnası ticarî defterler ve belgelerin kanunda sayılan şartlarla sahibi lehine delil olarak kullanılmasıdır<sup>163</sup>.

Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.222/2 ve 3'e uygun olan ticari defter ve belgeler, sahibi lehine delil olabilir<sup>164</sup>. Bu hükümlerden hareketle ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için aranan koşulların irdelemek gerekirse;

<sup>162</sup> Y. 23. HD., 2015/6424 E., 2016/3931 K. ve 27.06.2016 tarihli karar., (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 11.07.2017).

<sup>163</sup> Arkan, s. 349; Bilgili/Demirkapı, Ticaret Hukuku, s. 150.

<sup>164</sup> HMK m.222 şu şekildedir: “(1)Mahkeme, ticari davalarda tarafların ticari defterlerinin ibrazına kendiliğinden veya taraflardan birinin talebi üzerine karar verebilir. (2) Ticari defterlerin, ticari davalarda delil olarak kabul edilebilmesi için, kanuna göre eksiksiz ve usulüne uygun olarak tutulmuş, açılış ve kapanış onayları yaptırılmış ve defter kayıtlarının birbirini doğrulamış olması şarttır.

(3) İkinci fıkrada belirtilen şartlara uygun olarak tutulan ticari defter kayıtlarının sahibi ve halefleri lehine delil olarak kabul edilebilmesi için, diğer tarafın aynı şartlara uygun olarak tutulmuş ticari defterlerindeki kayıtların bunlara aykırı olmaması veya ilgili hususta hiç bir kayıt içermemesi yahut defter kayıtlarının aksinin senet veya diğer kesin delillerle ispatlanmamış olması gerekir. Bu şartlara uygun olarak tutulan defterlerdeki sahibi lehine ve aleyhine olan kayıtlar birbirinden ayrılamaz.

(4) Açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları, sahibi aleyhine delil olur.

(5) Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır.”

### **a. Defter Tutma Yükümlülüğünün Bulunması**

HMK m.222/2 “ticari defterlerin” diyerek defter tutma yükümlülüğünü ifade etmiştir. Ticari defter ve belgelerin sahibi lehine delil olabilmesi için kişinin, defter tutma yükümlülüğünün bulunması gerekir. Gerçek veya tüzel kişinin defter tutma yükümlülüğü bulunmadığı takdirde, örneğin esnaf için, bu koşul gerçekleşmiş sayılmaz.

Davada defterlerin delil niteliğine haiz olması için gerekli olan şart her iki tarafın defter tutma yükümlülüğünün bulunmasıdır. Taraflardan birisinin defter tutma yükümlülüğü bulunmuyorsa defterlerin delil olarak kullanılması mümkün değildir. Ancak tacir aleyhine diğer koşulların da bulunması kaydıyla ticari defter ve belgeler delil olabilir.

### **b. Tarafların Tacir Olması**

Defter tutma yükümlülüğü bulunan kişinin tacir sıfatına sahip olması gerekir. Taraflardan birinin tacir olmasına karşın diğer tarafın tacir olmaması halinde tacir olan tarafın ticari defter ve belgeler, tacir lehine delil olarak kabul edilmemektedir<sup>165</sup>.

Taraflardan birinin tacir sıfatını haiz olmaması halinde defterlerin lehine delil olarak kabul edilmemesi “tarafların kanun önünde eşitliği” ilkesinin bir sonucudur<sup>166</sup>.

### **c. Her İki Taraf İçin Ticari İş Niteliğinde Bir Uyuşmazlık Olması**

Taraflar arasındaki uyuşmazlığın her iki taraf için de ticari iş niteliğindeki bir uyuşmazlık olması gerekir. Ancak bu husus doktrinde tartışmalıdır. Zira doktrinde bir görüşe göre; ticarî defterlerin sahibi lehine delil olarak kullanılabilmesi için söz

---

<sup>165</sup> “yüklenici tacir olup, davalı iş sahibi ise tacir değildir. Bu nedenle yüklenicinin ticari defterlerinin iş sahibi davalı aleyhine delil olarak kabul edilmesi anılan düzenlemeler karşısında mümkün değildir. Uyuşmazlık konusu işle ilgili taraf kayıtları birlikte değerlendirilmeden, davacının kendi ticari defterlerine göre belirlenen alacağın hüküm altına alınması da kabul şekli bakımından doğru olmamış hükmün temyiz eden davalı yararına bozulması gerekmiştir.” (Y. 15. HD., 2016/3157 E., 2016/4348 K. ve 24.10.2016 tarihli karar). (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>), (Erişim Tarihi:01.05.2017).

<sup>166</sup> Ülgen, s. 87.



konusu ihtilafın her iki taraf için ticarî iş niteliğinde bulunan bir husustan ortaya çıkmış olması gerekmektedir. “Eğer ihtilaf ticarî işlerden çıkmamışsa, ticarî defterlere, ona dayanan ve sahibi bulunan tacir yararına olmak üzere kesin delil gözü ile bakmaya imkân yoktur. Çünkü ticarî işler kavramına girmeyen ve adi saha çerçevesinde kalan işler, ticarî defterlere geçirilmezler<sup>167</sup>.” Her iki taraf bakımından ticarî iş sayılmayan muamele, fiil veya işten doğan uyuşmazlıklarda, ticarî defterler kesin delil niteliği taşımamaktadır<sup>168</sup>. Diğer bir görüşe göre ise her iki tarafın ticarî işletmesiyle ilgili bir ticari iş dolayısıyla uyuşmazlığın bulunması gerekir.<sup>169</sup>

Uyuşmazlığın her iki tarafın ticarî işletmesi ile ilgili bir ticari işten kaynaklanması gerektiği yönündeki görüş, tarafımızca da katıldığımız görüştür. Diğer bir ifade ile davanın her iki tarafın da ticari defterlerine geçirmesi gereken bir ticari işleminden kaynaklanması halinde ticari defterler sahibi lehine delil olabilir. Dolayısıyla bir uyuşmazlıkta, tarafların ticari defter ve belgelerini lehine delil olarak kullanabilmesi, uyuşmazlığın iki tarafın da ticari işletmesi ile ilgili ticari iş olması gerekmektedir.

#### **d. Ticari Defterlerin Kanuna Uygun Tutulmuş Olması**

Kanuna uygun olarak eksiksiz ve usulüne uygun tutulan; açılış ve kapanış onaylarının yaptırılmış olması kaydıyla ticari defter ve belgeler, sahibi lehine delil olabilir<sup>170</sup>. Diğer bir ifade ile ticari defterler ve belgelerde yer alan kayıtların eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak tutulması halinde sahibi lehine delil olabileceği HMK m.222/2 gereğidir. Ticarî defterleri Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü ve 65'inci maddeleri ile Türk Muhasebe Standartları'nda öngörülen ilkelere uygun tutulması gerekmektedir.

<sup>167</sup> **OLGAÇ Senai/ÇENBERCİ Mustafa**; “İspat Hukuku Yönünden Ticarî Defterler”, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi, C. 3, Mart 1965, S. 1, s. 102-119, s. 106.

<sup>168</sup> **DOĞANAY İsmail**; “Tacir Olmayan Bir Kimse, Tacir Sıfatını Haiz Olan Hasımın, Ticarî Defter Kayıtlarına Dayanabilir Mi?”, Dr. A. Recai Seçkin'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:351, Ankara 1974, (Kayıtlar), s. 735-755, s. 743.

<sup>169</sup> **ÜLGEN Hüseyin**; “Ticarî Defterlerle İspat”, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi Yıl:1967, C. IV, S. 1, s. 86-103, s. 89-90.

<sup>170</sup> “Mahkemece, davacının kapanış tasdiki olmadığından usulüne uygun tutulmamış olduğu anlaşılan ticari defterlerindeki kayıtlar esas alınarak hüküm kurulması, yukarıda açıklanan ilke ve yasal düzenlemelere aykırı olmuştur.”(Y. 23. HD., 2014/1944 E., 2014/7000 K. ve 05.11.2014 tarihli karar)., (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 15.07.2017)

Eksiksiz tutulan ticari defter tabiri, tacirin tutması gereken defterlerin, mevzuatın öngördüğü **sayı ve içerik** (nitelik ve nicelik) bakımından **eksiksizliği** ifade etmektedir<sup>171</sup>.

Defterlerin kanuna uygun şekilde tutulmuş olması tüm defterlerde aranan şarttır. Ancak kanuna uygun tutulmayan defterler, sahibi aleyhine delil olarak kullanılabilir.

#### **e. Kayıtların Birbirini Doğrulaması**

Yukarıdaki şartları taşıyan defter ve belgelerin birbirini doğrulamış olması halinde sahibi lehine delil olabileceği kabul edilmiştir. Tacirin defterlerinde yer alan kaydın karşı tarafın ticari defterindeki kayıtlarla uyumlu olması demek karşı tarafın ticari defterinde de aynı yönde kayıt bulunması ya da bu kaydın karşı taraf kaydına aykırı olmaması anlamına gelmektedir. Nitekim Yargıtay içtihatları da bu doğrultudadır<sup>172</sup>. Ticari defterlerde yer alan kayıtların birbirini doğrulamaması halinde sahibi lehine delil olarak kullanılamaz<sup>173</sup>. Ancak sahibi aleyhine delil olmasının önünde bir engel bulunmamaktadır.

Defterlerin sahibi lehine delil olarak kullanılabilmesi için içerdiği tüm kayıtlarının birbirini teyit etmesi gerekmektedir. Ticari defter ve belgeler, karşı tarafın söz konusu kayıtları kendi defter ve kayıtlarıyla ispat edememiş olması halinde sahibi lehine delil olabilir. Karşı taraf defter ve belgelerini ibraz ettiğinde, gerekli incelemeler yapılmakta ve iddiasını kendi defter ve kayıtlarına dayanarak ispatlamaya çalışan her iki taraf lehine de sonuçlar doğabilmektedir. Karşı taraf kendi defter ve belgelerini ibraz etmezse, usulüne uygun şekilde defter tutmazsa, iddiasını kanuna uygun şekilde tutulmuş ve birbirini doğrulayan defterlerini sunarak ispatlamaya çalışan taraf lehine defter ve belgeler delil olarak kullanılabilir.

---

<sup>171</sup> **E. Yılmaz**, s. 33.

<sup>172</sup> “TTK'nın 23/2. maddesi uyarınca tebliğe rağmen faturayı süresinde itiraz ve iade etmeyerek, ticari defterlerine borç kaydeden tacir, fatura münderecatını aynen kabul etmiş ve faturayı gönderen taraf, faturaya dayalı bu alacağının varlığını HMK'nın 222. maddesi (TTK'nın 84. ve 85. maddeleri) uyarınca ispatlamış olur.” (Y.23. HD., 2014/7976 E., 2015/4126 K. ve 01.06.2015 tarihli karar), (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>), (Erişim Tarihi:01.05.2017).

<sup>173</sup> **Arkan**, s. 353, **Bilgili/ Demirkapı**, Şirketler Hukuku, s. 150.

## **f. Olumsuz Şart**

Kanunkoyucu yukarıda yer alan şartlar yanı sıra bir tane de olumsuz şart öngörmüştür. Buna göre ticari defter ve belgelerin sahibi lehine delil olabilmesi için karşı tarafça ticari defter ve belgelerdeki kayıtların senet veya diğer kesin delillerle çürütülmemesi gerekir. Aksi halde ticari defter ve belgelere dayanan ve lehine delil olduğunu ileri süren taraf, ticari defter ve belgelere dayalı olarak iddiasını ispatlamış sayılmaz.

Karşı taraf kendi defter ve belgelerini ibraz etmezse, usulüne uygun şekilde defter tutmazsa, iddiasını kanuna uygun şekilde tutulmuş ve birbirini doğrulayan defterlerini sunarak ispatlamaya çalışan davacı taraf lehine ihtilaf sonuçlanmaktadır. Ancak kanuna uygun şekilde defter tutmayan ya da defterlerini ibraz etmeyen taraf, davacı tarafın defterlerinde yer alan kayıtları senet veya diğer kesin delillerle çürüterek, işbu defterlerdeki kayıtlar sonucu aleyhine sonuç doğmasını engelleyebilmektedir. Diğer bir ifade ile karşı taraf, ibraz ettiği kendi defter ve belgelerinde diğer tarafın defter ve belgelerindeki kaydı çürütür, işbu defter ve belgelerin kanuna aykırı olduğunu ortaya koyarsa iddiasını defter ve belgelerle ispatlamaya çalışan taraf aleyhine sonuç doğar. Bu durumda taraf, iddiasını kendi ticari defter ve belgeleriyle ispat edemez.

## **2. Ticarî Defterlerin Sahibi Aleyhine Delil Olması**

Ticarî defterlerin sahibi aleyhine delil olarak kullanılması Hukuk Muhakemeleri Kanunu m. 222/4 ve 5'te düzenlenmiştir. Bu iki fıkrayı ayrı ayrı incelemek gerekirse;

## a. Ticari Defterlerin Kanuna Uygun Tutulmaması

Ticari defter ve belgelerin açılış ve kapanış onayı yok ve kayıtlar birbirini teyit etmiyor ise işbu kayıtlar sahibi aleyhine delil olabilir<sup>174</sup>. Bu husus Hukuk Muhakameleri Kanunu m. 222/4'te açıkça düzenlenmiştir. Diğer bir ifade ile bir tacir, ticari defter ve belgelerini onaylatmaz ise bu defterler “kanuna uygun şekilde” tutulmuş olmaz ve tacir lehine delil olamaz<sup>175</sup>. Aksine işbu kayıtlar, tacir aleyhine delil olabilir<sup>176</sup>.

<sup>174</sup> “ Mahkeme tarafından davacı tarafın ticari defterleri üzerinden yaptırılan incelemede ödenen bedelin düşülmesinden sonra alacak gösterildiği, defterlerin usule uygun tutulmamasının bu kayıtların davacı taraf aleyhine delil olma özelliğini kaybettirmeyeceği dikkate alındığında, ayrıca davacı tarafından yöneltilen yeminin, davalı tarafın iş bu yemin metnini de kabul etmemesi karşısında, yöneltilen yemini kabul etmediği şeklinde yorumlanarak yazılı şekilde davanın kabulüne karar verilmesi yerinde görülmemiş, bozmayı gerektirmiştir” (Y. 23. HD., 2015/6395 E., 2016/4332 K. ve 04.10.2016 tarihli karar). (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 01.07.2017); “Taraflar tacir olup, defterlerini usulüne uygun olarak tuttukları, ancak her iki tarafın ticari defterlerinde kapanış onayının bulunmadığı, ayrıca taraflar arasındaki sözleşmede birim fiyat olarak 6.15.-TL. kararlaştırılmışsa da, davaya konu faturalar 7.33 TL. birim fiyat üzerinden düzenlenmiş ve davalı bu faturalara itiraz etmeyip kendi defterlerine işlemiştir. Bu durumda davalının davaya konu edilen faturalarda gösterilen birim fiyatı ve fatura toplamlarını benimsediğinin kabulü gerekir. Yukarıda açıklandığı üzere, açılış veya kapanış onayları bulunmayan ve içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter kayıtları sahibi aleyhine delil olur, kuralı gereğince davalının defterlerinde kayıtlı bulunan uyumsuzluk konusu faturaların aleyhine delil olacağıın kabulü gerekir.” (YHGK., 2012/19-400 E., 2012/581 K. ve 19.09.2012 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 11.07.2017).

<sup>175</sup> Arkan, s. 341.; “Ticari defterler kanuna uygun olarak tutulmuş olsun veya olmasın, içindekiler sahibi ve halefleri aleyhine delil sayılırlar. Ancak sözü edilen defterler kanuna uygun olarak tutulmuşlarsa içindekiler, sahibinin yahut haleflerinin lehinde veya aleyhinde olsunlar, geçerli sayılırlar ve bir küll teşkil edip birbirlerinden ayrılamazlar. Davalı şirketin yasaya uygun olarak tutulmadığı anlaşılan defterlerinde dava konusu paranın ödendiğini gösteren kayıtlar defter sahibi lehine delil sayılamaz.” (YHGK., 1973/309 E., 1974/1249 K. ve 22.11.1974 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 11.05.2017)

<sup>176</sup> “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 65. Maddesi gereği tacirlerin yasada belirtilen ticari defterleri tutması ve yine ticari ilişkilerinden doğan fatura vb. belgeleri ticari defterlerine işleme zorunluluğu bulunmaktadır. Dosya kapsamında alınan bilirkişi raporuna göre davacının ticari defterlerinde, sunmuş olduğu sözleşmelerin işlenmediği anlaşılmaktadır. 6100 Sayılı HMK 222/4 maddesine göre davacının ticari defterleri bu anlamda aleyhine delil teşkil edeceğinden; davacı tarafın kazanç kaybına ilişkin temyiz itirazları yerinde görülmemeyerek, mahkemece toplanıp değerlendirilen delillere, özellikle oluşturma ve dosya içeriğine uygun olarak düzenlenen uzman bilirkişi raporunda belirtilen tazminata ilişkin hesaplamanın hükme esas alınmasında bir usulsüzlük bulunmamasına göre dahili davacılar vekilinin yerinde görülmemeyen tüm temyiz itirazlarının reddiyle usul ve kanuna uygun bulunan hükmün ONANMASINA 23.03.2016 gününde oybirliği ile, karar verildi”(Y. 17. HD., 2015/16743 E., 2016/3681 K. ve 23.03.2016 tarihli karar). (<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>) (Erişim Tarihi: 01.10.2016).

## b. HMK m.222/5 Hali

Ticari defterlerin tacirin aleyhine delil olması hallerinden ikinci Hukuk Muhakemeleri Kanunu m.222/5'te düzenlenmiştir. Taraflardan biri tacir olmasa dahi, tacir olan diğer tarafın ticari defterlerindeki kayıtları kabul edeceğini belirtir; ancak, karşı taraf defterlerini ibrazdan kaçınırsa, ibrazı talep eden taraf iddiasını ispat etmiş sayılır. Bu hükmün, taraflardan birinin, salt tacir olan karşı tarafın ticari defterine dayalı olarak ispatlamaya çalışması halinde uygulanacağı belirtilebilir<sup>177</sup>. Diğer bir ifade ile eğer karşı taraf, diğer taraf tacirin ticari defterler yanı sıra başka delillere dayanırsa bu hüküm uygulama alanı bulmayacaktır<sup>178</sup>. Bu durumda ise karşı tarafın ticari defter ve belgesi iddianın ispatı noktasında bir delil olacak; ancak iddianın ispatını sağlamaya tek başına yetmeyecektir. İşbu hüküm salt karşı tarafın tacir olduğu hallerde uygulanır.

## c. Ortak Hususlar

Bu iki halin ortak özelliği olarak kanuna uygun şekilde tutulmamış, açılış veya kapanış onayları bulunmayan veya içerdiği kayıtlar birbirini doğrulamayan ticari defter ve belgelerin sahibi aleyhine delil olabileceğidir. Zira bu özelliklere sahip bir ticari defter ve belge, sahibi lehine delil olarak kullanılamamaktadır. Buna karşın sahibi aleyhine delil olarak kullanılabilir (HMK m. 222/3-4)<sup>179</sup>.

<sup>177</sup> "Diğer yandan davacı taraf davada münhasıran davalı tarafın defterine dayanmamış olduğundan ticari defterlerini ibraz etmemiş olması davacı tarafın iddialarının kabulü anlamına da gelmez." (Y. 19. HD., 2016/4792 E., 2017/1051 K. ve 13.02.2017 tarihli karar) (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi 15.07.2017)

<sup>178</sup> "Ticari defterlerin delil olabilmesi için tarafların tacir olması TTK'nın 82 vd. madde hükümlerinde gösterilen şartların gerçekleşmesi gerekir. Bir tarafın ticari defterlerinin ibrazının istenebilmesi için iddiada bulunan kişinin TTK'nın 83. maddesi ve 6100 sayılı HMK'nın 222. maddesi uyarınca münhasıran diğer tarafın defterlerine dayanması gerekir. Davacı, dava açarken davalının defterlerine dayanmadığından davalının ticari defterlerini hazır etmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesinde isabet bulunmamaktadır. Mahkemece bu yönler gözetilerek bir karar verilmesi gerekirken yazılı gerekçeyle davanın kabulüne karar verilmesi usul ve yasaya aykırı olup bozmayı gerektirmiştir." (Y. 19. HD., 2011/4634 E., 2011/14565 K. ve 23.11.2011 tarihli karar), (<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>) (Erişim Tarihi: 07.07.2017).

<sup>179</sup> "... süresinde faturaya itiraz edilmeden ticari deftere işlendiği, davacı tarafından kabul edilerek davacı aleyhine kayıt edildiği, bu kayıttan yaklaşık on ay sonra faturaya itiraz edilmesi iyiniyetli olmadığı gibi faturanın geçersizliğinin de ileri sürülemeyeceği, ticari defterlerinin davacı aleyhine delil olması nedeniyle davalının davacıya herhangi bir borcunun bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş olması isabetlidir." (Y. 19. HD., 2016/8742 E., 2016/15363 K. ve 01.12.2016)

Hemen belirmek gerekir ki bu durumda dahi ticari defteri kendi aleyhine olan tacir, aleyhine olan ticari kaydın aksini kesin delillerle ispat edebilme olanağına sahiptir<sup>180</sup>.

Ayrıca değinilmesi gereken diğer bir hal HMK m.220'dir. Buna göre bir tacir, diğer tarafın ya da mahkemenin talebi üzerine defterlerini ibraz etmez, edemez, herhangi bir mazeret göstermez ya da ticarî defterlerin elinde bulunduğunu inkar ederse mahkeme diğer tarafın iddiasını kabul etmekte ve defterlerini ibrazdan kaçınan taraf aleyhine sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 220'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında defter ve belgeleri ibraz etmesine karar verilen tarafın, kendisine verilen sürede belgeyi ibraz etmemesi ve aynı sürede, delilleriyle birlikte ibraz etmemesi hakkında kabul edilebilir bir mazeret göstermemesi ya da belgenin elinde bulunduğunu inkâr etmesi ve teklif edilen yemini kabul veya icra etmemesi halinde, mahkemenin duruma göre belgenin içeriği konusunda diğer tarafın beyanını kabul edebileceği düzenlenmiştir<sup>181</sup>.

#### **D. Vergi Hukuku Bakımından Ticari Defterler ve İspat**

Ticaret hukuku yanı sıra vergi hukuku bakımından da ticari defter ve belgelerin ispat noktasında büyük bir önemi vardır. Türk vergi sistemi beyana dayalı vergi tarhiyatına dayanmaktadır ve beyana dayalı olarak tarhiyat yapılmadığı hallerde ikmalen tarh veya re'sen tarh yollarına başvurulmaktadır. Beyana dayalı tarhiyatta defter ve belgeler beyanın dayanağını oluşturmaktadır ve buna bağlı olarak vergi borcu ortaya çıkmaktadır. Defter ve belgelerde beyan edilmeyen kayıtlar ise

---

tarihli karar).( <http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dsfid=6436#>), (Erişim Tarihi: 09.07.2017).

<sup>180</sup>Domaniç, s.194,195.

<sup>181</sup> HMK m.220 şu şekildedir: “(1) İbrazi istenen belgenin, ileri sürülen hususun ispatı için zorunlu ve bu isteğin kanuna uygun olduğuna mahkemece kanaat getirildiği ve karşı taraf da bu belgenin elinde olduğunu ikrar ettiği veya ileri sürülen talep üzerine sükut ettiği yahut belgenin var olduğu resmi bir kayıtla anlaşıldığı veya başka bir belgede ikrar olunduğu takdirde, mahkeme bu belgenin ibrazı için kesin bir süre verir.

(2) Mahkemece, ibrazı istenen belgenin elinde bulunduğunu inkar eden tarafa, böyle bir belgenin elinde bulunmadığına, özenle aradığı halde bulamadığına ve nerede olduğunu da bilmediğine ilişkin yemin teklif edilir.

(3) Belgeyi ibraz etmesine karar verilen taraf, kendisine verilen sürede belgeyi ibraz etmez ve aynı sürede, delilleriyle birlikte ibraz etmemesi hakkında kabul edilebilir bir mazeret göstermez ya da belgenin elinde bulunduğunu inkar eder ve teklif edilen yemini kabul veya icra etmezse, mahkeme, duruma göre belgenin içeriği konusunda diğer tarafın beyanını kabul edebilir.”

matrah farkının ortaya çıkmasına neden olarak ikmalen ya da re'sen vergi tarhi yoluna başvurulmasına neden olmaktadır. Zira beyan esasının kabul edildiği Türk Vergi Sistemi'nde tacirin beyanın doğruluğu ve vergi idaresinin aksi iddiası ile tarhiyatın uygunluğunun denetimi, ilk ve öncelikle tacirin defter ve belgeleri üzerinden gerçekleşmektedir<sup>182</sup>.

Vergi Hukuku'nda da hukuk yargılamasında olduğu gibi bir iddiada bulunan kişi bunu ispatlamakla yükümlüdür. Vergilemeye dayanak olan olayların iktisadi, ticarî ve teknik gereklere uygun olarak oluşturulmuş bulunduğu ve hayatın olağan akışına göre normal ve mutad şekilde ortaya çıktığı kabul edilmektedir. Hayatın olağan akışına uygun olmayan olay ya da durumu iddia eden kişi bunu ispatlamakla yükümlüdür. Vergiyi doğuran olayların iktisadi, teknik ve ticarî gereklere uygun olarak normal ve mutad olarak ortaya çıktığı kabul edilmektedir. İktisadi, teknik ve ticarî gereklere uygun olmayan bir durum ya da olayı iddia eden tacir veya vergi idaresi söz konusu iddiasını ispatlamakla yükümlüdür.

Vergilendirmeye dayanak olan olguların hayatın olağan akışına, iktisadi, ticarî ve teknik gereklerle uygun olarak gerçekleştiği karinesinden yararlanarak, vergi idaresi, ilk görünüş karinesi gereği tacirin beyanname, defter ve belge düzenine uymuş bulunmadığının aksini iddia ederse bunu ispatlamakla yükümlüdür. İlk olarak ilk görünüş karinesi dayanan tacir karşısında, ispat yükü vergi idaresindedir<sup>183</sup>. Vergi idaresi tacirin defter tutma yükümlülüğünü Vergi Usul Kanunu 3/B-2 hükmü gereği hayatın olağan akışına, iktisadi, ticarî ve teknik gereklere göre olağan olarak yerine getirmediğini ileri sürdüğünde ise ispat yükü tacire geçmektedir. Bu kez tacir, iş ve işlemlerin hayatın olağan akışına, iktisadi, ticarî ve teknik gereklere uygun olduğunu ispatlamak zorunda kalacaktır.

Vergi hukukunda defterler; vergi yükümlülerinin servet, sermaye ve hesap durumlarını, faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etmek, vergi ile ilgili muameleleri belli etmek, vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek, hesap ve kayıtların yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki

<sup>182</sup>KARAKOÇ Yusuf, "Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", Vergi Dünyası, Eylül 1995, S. 169 (s. 102-115) (Delil), s.102.

<sup>183</sup> KANETİ Selim; Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 1989, s. 55; s. 7; KARAKOÇ Yusuf; Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997, s. 105

durumlarını kontrol etmek ve incelemek amaçlarına hizmet etmektedir. Kanunun aradığı koşul ve şekle uygun tutulan defter ve belgeler vergi hukukunda da tacir yönünden önemli bir delil niteliğine sahip olacaktır. Vergi Usul Kanunu'nun 171'inci maddesi gereği defter tutma ve tutulan defterlerdeki kayıtların kanunda belirtilen belgelerle ispatı gerekmektedir.

Defterleri tutan kişinin tacirin kendisi olduğu dikkate alındığında aleyhine bir kayda yer vermesi hayatın olağan akışına aykırı görülmektedir. Dolayısıyla ticari defter ve belgelerin vergi hukukunda tacir lehine delil olması için "ihticaca salih olması"<sup>184</sup> gibi şartlar aranırken, tacir aleyhine delil olması için bu gibi şartlar aranmamaktadır. Zira kişinin kendi tuttuğu defter ve belgelerdeki beyanlara dayanarak lehine sonuçlar doğması için bu hususun aranması yerinde olmuştur. İhticaca salih bulunan defterler sahibi lehine veya aleyhine delil olarak kullanılabilen HMK'da olduğu gibi ticari defter ve belgelerin sahibi aleyhine delil olması için defterlerin ihticaca salih olması hususu gerekmemektedir. Ancak defterlerin ihticaca salih olmadığı, kanuna uygun olarak usul ve şekilde tutulmadığı hallerde bunu ispatlamak vergi idaresine düşmektedir.

#### **IV. DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜNE UYGUN DAVRANMAMANIN SONUÇLARI**

##### **A. Ticaret Hukuku Açısından Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranmanın Sonuçları**

Türk Ticaret Kanunu'nun 64'üncü maddesi gereği tacirler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde defter tutmak zorundadırlar ve işbu defterlerin, işletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi hakkında bilgi verebilecek nitelikte olması gerekmektedir. Ticarî defterlerin açılış ve kapanışlarında noter tarafından onaylanma şartı bulunmaktadır. Şirketlerin kuruluşunda defterlerin

---

<sup>184</sup> İhticaca salih olması, defterlerin kanunda belirtilen şekil ve usullere tam olarak uyularak tutulmuş olmasını ifade etmektedir. Ayrıntılı bilgi için bakınız. **Karakoç**, Delil Sistemi, s. 101-102



açılışı ticaret sicili müdürlükleri tarafından da onaylanabilmektedir. Açılış onayının noter tarafından yapıldığı hâllerde noter, ticaret sicili tasdiknamesini aramak zorundadır. Türkiye Muhasebe Standartlarına göre elektronik ortamda veya dosyalama suretiyle tutulan defterlerin açılış ve kapanış onaylarının şekli ve esasları ile bu defterlerin nasıl tutulacağı Sanayi ve Ticaret Bakanlığınca bir tebliğ ile belirlenmektedir.

Ticarî defterlerin nasıl tutulması gerektiği Türk Ticaret Kanunu'nun 65'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Defterler ve gerekli diğer kayıtlar Türkçe tutulmak zorundadır. Defterlere yazımlar ve diğer gerekli kayıtlar, eksiksiz, doğru, zamanında ve düzenli olarak yapılmalıdır. Defterlere yapılan herhangi bir kayıt önceki içeriği belirlenemeyecek şekilde sonradan değiştirilememekte ya da çizilememektedir. Türk Ticaret Kanunu'nun 65'inci maddesi gereği defterler elektronik ortamda da tutulabilmektedir. Ancak işbu defterlerin ve gerekli diğer kayıtların elektronik ortamda tutulması durumunda, bilgilerin saklanma süresince bunlara ulaşılmasının ve bu süre içinde bunların her zaman kolaylıkla okunmasının temin edilmiş olması gerekmektedir.

Ticarî defterlere tacirin işletmesiyle ilgili gizli kalması gereken bilgilerin de kaydedilmesinden<sup>185</sup> mütevellit işbu defterlerin herkese açık bulundurulması mümkün bulunmamaktadır ve ancak bazı özel hallerde defterlerin incelenmesi mümkündür. Defterlerin ibrazı ancak mahkeme kararı ile gerçekleşebilmektedir. Defterlerin tümüyle incelenmesi (teslim) ise miras, mal ortaklığı ve şirket tasfiyesi halinde söz konusu olmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nda defterler tutma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi, gerekli onayların yaptırılmaması, defterlerin kanunda belirtilen şekilde tutulmaması, hileli envanter çıkarılması, defterler ve belgelerin ibraz edilmemesinin suç oluşturduğu belirtilmiştir. 562'inci maddede suç oluşturan fiiller tek tek sayılmış ve işbu yükümlülükleri yerine getirmeyen şahısların iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılacağı hükme bağlanmıştır. Görüldüğü gibi defter tutma yükümlülüğü yerine getirmemek ya da kanunda istenilen şartlar altında yerine getirmemek adli para cezası gerektiren suç

---

<sup>185</sup> Arkan, s. 345.

oluşturmaktadır. Bunun dışında, tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgelerin denetime yetkili kişilerce incelenmesine engel olmak da üç aydan iki yıla kadar hapis cezasını gerektiren suç oluşturmaktadır<sup>186</sup>.

## **B. İcra ve İflas Kanunu Açısından Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranmamanın Sonuçlar**

Tutulması gereken defter ve kayıtları kanuna uygun şekilde tutmayan tacir iflas ettiğinde 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 162'inci maddesi gereği "*taksiratlı müflis*" kabul edilmektedir. 162'inci maddede taksiratlı müflis sayılana haller maddeler halinde belirtilerek kanuna uygun olarak defter tutmamanın sonucunda verilecek ceza için 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na atıfta bulunmuştur. Türk Ceza Kanunu'nun 162'inci maddesi gereğince kişinin, tacir olmanın gerektirdiği dikkat ve özeni göstermeyerek iflasa sebebiyet vermiş olması halinde olarak iki aydan bir yıla kadar hapis cezasına hükmedilmektedir.

İcra İflas Kanunu'nun 285'inci maddesi gereği konkordato talep eden borçlu, icra mahkemesine gerekçeli dilekçesi, konkordato projesinin yanı sıra ayrıntılı bir bilanço, gelir tablosu ve defter tutma yükümlülüğü altında bulunan şahıslardan ise defterlerinin durumunu bildiren bir cetvel eklemek zorundadır. Söz konusu cetvelde borçlunun, Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ıncı maddesi gereğince tutulması zorunlu defter ve kayıtları tutup tutmadığı belirtilmektedir.

Bunların dışında, tacirin defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmemesi ispat hukuku açısından da olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Ticarî defterlerin usulüne uygun olarak tutulmamasın en önemli ve etkili müeyyidesi ispat bakımından etkisini kaybetmesidir<sup>187</sup>. Kanunda belirtilen usul ve şekilde tutulan ticarî defterler sahibi aleyhine delil niteliği taşıyabildiği gibi sahibi lehine delil niteliği de

---

<sup>186</sup>Türk Ticaret Kanunu'nun 352'inci maddesinde defter, kayıt ve belgelerin yetkili kişilere incelenmek üzere verilmemesinin yaptırımını şu şekilde düzenlenmiştir: "Bu Kanun hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210 uncu maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde, üç aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar."

taşımaktadır. Kişinin kendisinin düzenlediği belge ve kayıtlara dayanarak iddiasını ispat etmesi kural olarak mümkün olmamakla birlikte Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 222'inci maddesi gereği belli şartlar altında, tacir kendi düzenlediği defter ve kayıtları kendi lehine delil olarak kullanabilmektedir.

### **C. Ceza Hukuku Açısından Defter Tutma Yükümlülüğüne Uygun Davranmamanın Sonuçları**

#### **1. Türk Ticaret Kanunu'na Göre Sonuçlar**

Tacirin ticari defter ve belgelerini usulüne uygun olarak tutmaması halinde Türk Ticaret Kanunu, tacirin idari para cezası ile cezalandırılacağı yönünde bir düzenlemeye yer vermiştir. Türk Ticaret Kanunu, tacirin defter tutma yükümlülüğünü ihlalinde her bir fiile ayrı yaptırım öngörmüştür. Kanunkoyucu, buna ilişkin düzenlemeye ise Türk Ticaret Kanunu'nun 562'nci maddesinde yer vermiştir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 64'ncü maddesine göre defterler, üçüncü kişi uzmanlara, makul bir süre içinde yapacakları incelemede işletmenin faaliyetleri ve finansal durumu hakkında fikir verebilecek şekilde tutulur. İşletme faaliyetlerinin oluşumu ve gelişmesi defterlerden izlenebilmelidir. Aksi halde bu yükümlülüğü ihlal eden tacir hakkında idari para cezası uygulanır.

Tacir, işletmesiyle ilgili olarak gönderilmiş bulunan her türlü belgenin, fotokopi, karbonlu kopya, mikrofiş, bilgisayar kaydı veya benzer şekildeki bir kopyasını, yazılı, görsel veya elektronik ortamda saklamakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğü ihlal eden tacir için idari para cezası öngörülmüştür. Ayrıca tacirin defterleri ile ilgili olarak gerekli onay yükümlülüğünü ihlal etmesi cezai yaptırıma tabidir. Defter tutma usulüne ilişkin 65'nci maddedeki yükümlülüklerini ihlal eden tacirler, 66'nci maddeye aykırı envanter çıkaran tacirler, 86'nci madde gereği belgeleri ibraz etmeyen tacirler, 88'nci maddeye aykırı hareket eden tacirler, idari para cezası ile karşı karşıya kalmaktadır.

Şirketler topluluğunun düzenlendiği maddeler arasında yer alan 199 uncu maddenin birinci ve dördüncü fıkralarına aykırı hareket eden tacirler için kanunkoyucu iki yüz günden az olmamak üzere adli para cezası ön görmüştür

Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutulmakla veya muhafaza edilmekle yükümlü olunan defter, kayıt ve belgeler ile bunlara ilişkin bilgileri, denetime tabi tutulan gerçek veya tüzel kişiye ait olup olmadığına bakılmaksızın, 210 uncu maddenin birinci fıkrasına göre denetime yetkili olanlarca istenmesine rağmen vermeyenler veya eksik verenler ya da bu denetim elemanlarının görevlerini yapmalarını engelleyenler, fiilleri daha ağır cezayı gerektiren başka bir suç oluşturmadığı takdirde üçyüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır. Yine Türk Ticaret Kanunu'nun 358 inci maddesine aykırı olarak pay sahiplerine borç verenler ile 395 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci veya ikinci cümlesi hükümlerini ihlal edenler üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır. Ayrıca ticari defterlerin mevcut olmaması veya hiçbir kayıt içermemesi yahut bu Kanuna uygun saklanmaması hâllerinde, sorumlular üç yüz günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılır.

Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki idari para cezaları, aksine hüküm bulunmayan hâllerde, mahallin en büyük mülki amiri tarafından verilir. Bu Kanunda tanımlanan kabahatlerden birinin idari yaptırım kararı verilmeye kadar birden çok işlenmesi hâlinde, ilgili gerçek veya tüzel kişiye bir idari para cezası verilir ve ilgili hükme göre verilecek ceza iki kat artırılır. Ancak, bu kabahatin işlenmesi suretiyle bir menfaat temin edilmesi veya zarara sebebiyet verilmesi hâlinde verilecek idari para cezasının miktarı bu menfaat veya zararın üç katından az olamaz.

## **2. Türk Ceza Kanunu Bakımından Sonuçlar**

Türk Ticaret Kanunu yanı sıra Türk Ceza Kanunu (TCK), tacirin defter ve belgelerini usulüne uygun tutmaması halini suç tipi olarak öngörmüştür. Temelini bir bakıma İcra ve İflas Kanunu'ndan alarak düzenleme yapan Türk Ceza Kanunu, tacirin iflasına yönelik olarak özel suç tipleri düzenlemiştir. Buna göre bir tacir, , tacirin ticari defter ve belgelerini usulüne uygun tutmamasına cezai müeyyide öngörmüştür. Buna göre kanunkoyucu iki halde tacirin İcra ve İflas Kanunu'na göre suç işleyeceğini belirtmiştir. Bu haller “taksirli iflas” ve “hileli iflas”tır.

Bir tacir İcra ve İflas Kanunu m.310 gereği, 6562 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 66'ncı maddesinin 1'nci fıkrasının 1 ve 3'ncü bendinde gösterilen

defterleri hiç veya kanunun emrettiği şekilde tutmamışsa Türk Ceza Kanunu'na göre cezalandırılır. İşbu madde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 64 ve 65'nci maddesine isabet etmekte olup tutulması zorunlu defterleri ifade etmektedir. Türk Ceza Kanunu'nun 162'nci maddesine göre bir tacir, tacir olmanın gerekli kıldığı dikkat ve özenin göstermemesi dolayısıyla iflasa sebebiyet verir ve hakkında iflasa karar verilirse iki aydan bir yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.

Hileli iflasta bir tacir *hakikate aykırı muhasebe ve sahte bilançolarla aktifini hakikatte olduğundan fazla veya noksan gösterirse* cezai sorumluluk altındadır. İcra ve İflas Kanunu m.311'den hareketle düzenlenen hileli iflas hali Türk Ceza Kanunu'nun 161'nci maddesi gereği suç tipidir. Tacirin iflasından evvel veya sonra alacaklılarını zarara sokmak 106astıyla ve hususiyle hileli muamelelerde bulunan kimse hileli müflis sayılır ve Türk Ceza Kanununa göre cezalandırılır. Türk Ceza Kanunu'na göre malvarlığını eksiltmeye yönelik hileli tasarruflarda bulunan kişi, bu hileli tasarruflardan önce veya sonra iflasa karar verilmiş olması halinde, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Bu husus, İcra ve İflas Kanunu m.311'e paralel olarak gerçeğe aykırı muhasebe kayıtlarıyla veya sahte bilanço tanzimiyle aktifin olduğundan az gösterilmesi şeklinde düzenlenmiştir.

### 3. Vergi Usul Kanunu'na Göre Sonuçlar

Tacirin TTK'de ve TTK'nın atfıyla VUK'a uygun defter ve belge tutmaması, defter ve belge düzenine uymaması haline yönelik en ağır yaptırımlar Vergi Usul Kanunu'nda öngörülmüştür. Vergi Usul Kanunu ve Türk Vergi Sistemi, *belge ve kayıt düzeni*"ne dayanmaktadır<sup>188</sup>. Vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin kanunda belirtilen süreler dâhilinde ve kanunda belirtilen şekilde defterlere kaydedilmesi hali, tacirin defter ve belge düzenine uygun davranması sonucu eksiksiz ve tam olarak yerine getirilebilir.

Tacir, ticari defter tutma yükümlülüğünü tam ve düzgün yerine getirdiği takdirde vergi hukuku yönünden ilk görünüş karinesinin korumasından

---

<sup>188</sup> Karakoç, s. 386.

yararlanacaktır. İşbu karineye göre tacir, aksi vergi dairesince ispatlanana dek defterlerdeki kayıt, beyan ve belgelerin doğruluğundan yararlanır.

Vergi hukuku açısından, defter tutma yükümlülüğünün ihlali halinde tacir hem cezai hem de vergisel yükümlülük ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu halleri incelemek gerekirse;

- Vergisel yönden tacirin defter ve belgelerini ibraz etmemesi, vergi dairesince ikmalen ya da re'sen aleyhine vergi tarhı sonucu doğuracaktır. Re'sen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden verginin tarh olunmasıdır. Tanımdan da anlaşılacağı şekilde tacir, defter tutma yükümlülüğünü ihlal ettiği takdirde ve vergi incelemesi ya da takdir komisyonu işlemi ile karşı karşıya kaldığı hallerde re'sen tarhiyat ile karşı karşıya kalacaktır. Bir tacir, tutmak ve tasdik ettirmek zorunda olduğu defterlerini tamamen veya kısmen tutmamış veya tasdik ettirmemiş veya ibrazından kaçınmış ise başkaca bir husus araştırılmaksızın ilgili dönem matrahı için re'sen tarhiyatın muhatabı olacaktır.

İkmalen vergi tarhiyatı ise daha önce bir vergi tarh edilmişken, bu vergiye yönelik olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak, miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Yine bu durumda da defter ve belgelerini usulüne uygun tutmayan tacir, ikmalen tarhiyat ile karşı karşıya kalacaktır

- Tacir, defter tutma yükümlülüğünü ihlal eder ve ortada bir vergi ziyayı var ise tacirin vergi ziyayı cezası ile de karşı karşıya kalması sonucu doğacaktır. Buna göre; vergi ziyayı cezası mükellef veya sorumlu tarafından Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde uygulanır. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesine göre de vergi ziyayı, mükellef veya sorumlunun, vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder. Dolayısıyla tacir, defter düzenine yönelik yükümlülüklerini ihlal ederse vergi ziyayı cezası ile karşı karşıya kalabilir.

Tacir, defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmeyerek geç veya eksik tahakkuka sebebiyet verir, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmez ya da eksik yerine getirirse vergi ziyai cezasının muhatabı olur.

- Usulsüzlük cezası vergi kanunlarının şekle ve usule müteallik hükümlerine riayet edilmemesidir. Örneğin tacirin defterlerinin hiç temin edilmemesi, temin edilmekle birlikte vergi ile ilgili işlemlerin hiçbirinin bu defterlere kaydedilmemesi ya da mükellefin faaliyetine ve sınıfına göre tutması gereken defterler dışında başka defterler tutması usulsüzlük cezası gerektirir. Tacirin vergilendirme ile ilgili şekli ve usulî ödevleri yerine getirmemesi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine engel teşkil etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesi gereği takdir komisyonları tarafından ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından vergi tekniği, vergi inceleme raporu veya takdir komisyonu kararları düzenlenerek matrah tespit edilmekte ve re'sen vergi tarihi gerçekleşmektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 352'inci maddesi gereği tacir aleyhine usulsüzlük cezası kesilmektedir

Özel usulsüzlük cezası ise fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzu vermeyen ve almayanlara, serbest meslek kazanç defterini günü gününe tutmayanlara, levha asma yükümlülüğünü yerine getirmeyenlere kesilir. Özel usulsüzlük cezası, vergi güvenliğinin sağlanması ve devletin doğru ve sağlıklı bir vergi düzeni kurmasını sağlama amaçlarına hizmet etmektedir. Diğer bir ifade ile özel usulsüzlük cezasının bir denetleme işlevi bulunmaktadır.

- Defter ve belgeleri ibraz etmeyen ve usulüne uygun tutmayan tacir, Vergi Usul Kanunu m.359 kapsamında vergi kaçakçılığı suçundan dolayı ceza mahkemelerinde yargılanabilir. Defter tutma yükümlülüğüne aykırı davranan tacir, defter tutma yükümlülüğünü yerine getirmez ya da kanunda belirtilen usul ve şartlarda, belirtilen sürelerde yerine getirmezse kaçakçılık suçu ile karşı karşıya kalabilir. Buna göre tacir;

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hilesi yapmak, gerçek olmayan ve kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak, defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahını azaltacak şekilde tamamen veya kısmen başka defterlere, belgelere veya kayıt

ortamlarına aktarmak, defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suretiyle on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası ile karşı karşıya kalabilir.

Yine tacir;

Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek, defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu sahte belgeleri kullanmak, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basmak, sahte belge basmak, sahte belgeleri kullanmak.

Suretiyle de üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile karşı karşıya kalabilir. İşbu hareketlerden herhangi birinin gerçekleşmesi halinde vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş olacaktır. Zira vergi kaçakçılığı, seçimlik hareketli bir suç olarak düzenlenmiştir<sup>189</sup>. İşbu hareketlerden kayıt düzeninin vergi ve muhasebe hukukuna aykırı olarak değiştirilmesi olarak karşımıza çıkan muhasebe hileleri<sup>190</sup>, defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemlerin başka defter ve kayıt ortamlarına kaydedilmesi olarak karşımıza çıkan “çift defter tutmak veya kullanma”<sup>191</sup>, mevcut oldukları noter tasdikiyle veya sair suretlerle bilinen defterlerin yetkililere ibraz edilmemesi olarak karşımıza çıkan “defter, kayıt ve belgeleri gizlemek”<sup>192</sup> ve usulüne uygun olarak tutulmuş defter, kayıt ve belgelerin üzerinde bulunan yazı ve rakamların kazınarak veya kimyasal maddelerle silinerek çeşitli şekillerde okunmayacak hale getirilmesi olarak karşımıza çıkan “defterlerin tahrif edilmesi”<sup>193</sup>, defter, kayıt ve belgelerin maddî varlığına son verilmesi olarak karşımıza çıkan “defterlerin yok edilmesi”<sup>194</sup> ve defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak hali, ticari defterlere ilişkin vergi kaçakçılığı suçunun hareket unsurunu oluşturmaktadır.

---

<sup>189</sup> **MUTLUER M. Kamil**; Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 2011, s. 303; **OKTAR Ateş**; Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul 2013, s. 172; **ŞENYÜZ Doğan**; Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa 2013, s. 254  
<sup>190</sup> **Bayraklı Hasan Hüseyin**; Vergi Suç ve Kabahatleri, Celepler Matbaacılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyonkarahisar 2011, s. 60

<sup>191</sup> **Şenyüz**, s. 393.

<sup>192</sup> **Ulusoy**, s. 354.

<sup>193</sup> **Şenyüz**, s. 396.

<sup>194</sup> **Bayraklı**, s.66.



## SONUÇ

İşbu çalışma kapsamında tacirin Türk Ticaret Kanunu'na göre defter tutma yükümlülüğü noktasında varılacak belli başlı tespitler bulunmaktadır. İşbu tespitleri tek tek maddeler halinde belirtmek gerekirse;

- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre bir tacir, kanunda belirtilen defterleri tutmakla mükelleftir. Tacirin ticari işletmesinin muhasebesiyle ilgili olan yevmiye defterinin, defteri kebirin ve envanter defterinin yanında ticari işletmenin muhasebesiyle ilgisi olmayan pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterini de tutması gerekir. Kanunkoyucu bu defterleri de açıkça ticari defter olarak saymıştır.

- Tacirin tutacağı defterleri hangi kurallar çerçevesinde tutulacağı kanunda açıkça düzenlenmiştir. Kanunkoyucu kayıt zamanı ve diğer hususlarda açıkça Vergi Usul Kanunu'na atıf yapmıştır.

- Defterlerin Türkiye Muhasebe Standartlarına ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına uygun tutulması öngörülmüştür.

- Yaşanan teknolojik gelişmeler sonucu ticari defterlerin elektronik ortamda tutulmasına ve saklanılmasına imkân tanınmıştır.

- Ticari defterlerin açılış ve kapanış onayı açıkça düzenlenmiştir.

- Zayi belgesine konu olacak haller içerisinde hırsızlık açıkça konulmuştur.

- Ticari uyuşmazlıklarda mahkeme, uyuşmazlığın tarafları yabancı gerçek veya tüzel kişi bile olsa ticari defterlerin ibrazına resen karar verebilir. İbrazına karar verilen defterlerdeki kayıtlar mikروفilm, disket, CD gibi görüntü ve veri taşıyıcılarda özellikle elektronik ortamda saklanan kayıtların dayanağını oluşturan ve kanıtlayan muhasebe belgelerinin ibrazı gerektiğinde ibraz edecek kişi bunların okunabilirliğini sağlamakla yükümlüdür.

- Bir hukuki uyuşmazlıkta ticari defterler ibraz edilmişse, defterlerin uyuşmazlıkla ilgili kısımları tarafların katılımı ile incelenir. Gerekli görülürse, defterlerin ilgili yapraklarından suret alınır (TTK m. 84).

- Malvarlığı hukukuna ilişkin olan, özellikle de mirasa, mal ortaklığına ve şirket tasfiyesine ilişkin uyuşmazlıklarda, mahkemece teslimine ve bütün içeriklerinin incelenmesine karar verebilir.

- Ticari defterlerin delil niteliği değişmiştir. Kanunkoyucu ticari defterleri kesin delil olmaktan çıkarmış ve takdiri delil saymıştır. İşbu düzenleme ise katıldığımız görüşe göre lehe olmuştur.

- Ticari defterlerle uyumsuzluğun ve dolayısıyla iddianın ispatı usule ilişkin olduğundan TTK'nin dışında bırakılmış ve yine isabetli olarak HMK'nın kapsamına alınmıştır.

- Ticari defterleri tutma yükümlülüğünün ihlali durumunda uygulanacak yaptırımlar idari, adli para cezası ve hapis cezası olmak üzere TTK'da düzenlenmiştir.

- Defter tutma yükümlülüğü hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenmiştir. Defterlerin tutulmasında uyulması gereken kayıt düzeni hem Vergi Usul Kanunu'nda hem de Türk Ticaret Kanunu'nda yer almaktadır.

- Defterlerin saklanması ve ibraz yükümlülükleri, defter tutma yükümlülüğünü tamamlayıcı nitelikte ele alınmıştır. Kanunen tutulması gereken defter, kayıt ve belgelerin esas ve usulüne uygun olarak tutulmuş olmasının yanı sıra incelenmek üzere istenildiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

- Türk Ticaret Kanunu'nda defterlerin ibrazının on yıl boyunca istenebileceği hükme bağlanmışken Vergi Usul Kanunu'nda bu süre beş yıl olarak düzenlenmiştir.

- Tacirlerin tutması gereken muhasebe defterleri; yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteridir. Ayrıca işletmenin muhasebesi ile ilgili olmayan pay defteri, yönetim kurulu defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defteri de ticarî defter olarak sayılmıştır. Bunun dışında tutulması gereken defterlerin Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından tebliğ ile belirlenmektedir.

- Günümüzde, neredeyse tüm ticarî defterler bilgisayar ortamında ve genellikle serbest muhasebeciler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından tutulmaktadır.

- Defter tutma yükümlülüğü, tacirin bir ödevidir. Bu nedenle bu ödeve hiç veya gereği gibi uyulmaması halinde tacir, ticaret hukuku, icra ve iflas hukuku, medeni usul hukuku, vergi hukuku ve ceza hukuku kapsamında yaptırımla karşı karşıya kalacaktır.

## KAYNAKÇA

### YAZILI KAYNAKLAR

**ABDİOĞLU Hasan/DEMİRKAPI Ertan/ERDÖL Münise;** “Yeni Türk Ticaret Kanunu ve Vergi Usul Kanunu’na Göre Defterlerin İncelenmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Yıl 2014, Cilt 21, Sayı 1, s. 91-105.

**AKSOY Mehmet Ali,** Türk Ticaret Kanunu Bağlamında Defter Tutma Yükümlülüğü, Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi, 6(2), Yıl 2016, s.135-168

**ALTAŞ Soner;** “Yeni Türk Ticaret Kanununa Göre Pay Defteri Tutma Yükümlülüğü”, Mali Çözüm, Ocak – Şubat 2012, s. 161-175.

**ALVER Cemil;** Ticaret Kanunu Genel Esasları, Ankara 1988.

**ARKAN Sabih;** Ticari İşletme Hukuku, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 18. Baskı, Ankara 2013.

**ARSLAN Mehmet;** Vergi Hukuku, 7. Bası, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara Mart 2011

**ASLAN İ. Yılmaz/ERGÜN Mevci;** İşletme Hukuku, Güncellenmiş 4. Baskı, Ekin Yayınevi, Bursa 2012.

**ATALAY Oğuz;** Medeni Usul Hukukunda Menfi Vakıaların İspatı, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayını, İzmir 2001,

**AYHAN Rıza/ÖZDAMAR Mehmet/ ÇAĞLAR Hayrettin;** Ticarî İşletme Hukuku Genel Esaslar, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara Eylül 2013.

**BAHTİYAR Mehmet;** Ortaklıklar Hukuku, Kısa Karşılaştırma ve Değerlendirmeler, Dersler – Soru Örnekleri, Beta Basım, Yeni TTK’ya Göre Yazılmış 7. Bası, İstanbul 2012.

**BAKMAZ Zübeyir;** Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü, İzmir 2010, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

**BAYRAKLI Hasan Hüseyin;** Vergi Suç ve Kabahatleri, Celepler Matbaacılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Afyonkarahisar 2011

**BİLGİLİ Fatih,** “Ticari Defterler – Cari Hesap – Acente”, EÜHFD, C. XVI, S. 3–4 (2012), (s.55-91)

**BİLGİLİ Fatih/DEMİRKAPI Ertan;** Şirketler Hukuku, 3. Baskı, Dora Yayıncılık, Adana 2014 (Şirketler Hukuku).

**BİLGİLİ Fatih/DEMİRKAPI Ertan;** Ticari İşletme Hukuku, Dora Yayıncılık, 6. Baskı, Bursa 2016 (Ticari İşletme).

**BİYAN Özgür;** Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil, Adalet Yayınevi, Ankara 2012

**BOZER Ali/GÖLE Celal;** Ticari İşletme Hukuku,3. Baskı, Ankara 2015

**CİHANGİROĞLU Celal;** Ticari İşletme Hukuku, Yeniden Gözden Geçirilmiş 2. Bası, İzmir 1999.

**ÇETİNER Selma/YÜKSEL BOZKURT Armağan Ebru/CENGİZ Ali;** Ticaret Hukuku, Detay Yayıncılık, Ankara 2015.

**DERYAL Yahya;** Ticaret Hukuku, Geliştirilmiş 6. Baskı, Derya Kitapevi, Trabzon 2002.

**DEYNEKÇİ Adnan,** “6102 sayılı TTK’da Ticari Defterlerin İspat Gücü”, Ankara Barosu Dergisi, Ankara 2011, 6102 sayılı Yeni Türk Ticaret Kanunu Sempozyumu, (s.81-88).

**DOĞAN Ali İhsan;** Temel Ticari Bilgiler İşletme Yükümlülükleri Ticari Defter ve Belgeler, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İzmir 2001.

**DOĞANAY İsmail;** “Tacir Olmayan Bir Kimse, Tacir Sıfatını Haiz Olan Hasımının, Ticarî Defter Kayıtlarına Dayanabilir Mi?”, Dr. A. Recai Seçkin’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:351, Ankara 1974, (Kayıtlar), s. 735-755.

**DOĞANAY İsmail;** Türk Ticaret Kanunu Şerhi, Cilt I, 4. Baskı, Beta Yayınevi, Ankara 2004 (TTK Şerhi)

**DOĞANAY İsmail;** “Türk Ticaret Kanununun Ticarî Defterlerle İlgili Hükümleri Üzerine Bir İnceleme”, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi (Ticari Defterler), Yıl:1971, C. 6, S. 1, s. 1-39.

**DOĞRU Başak,;** Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü (Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi), İzmir 2007, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi).

**DOĞRUSÖZ Bumin,** “Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2008, S. 181, s. 37-42

**DOMANIÇ Hayri,** Ticaret Hukukunun Umumî Esasları, İstanbul 1976.

**DOMANIÇ Hayri:** Türk Ticaret Kanunu Serhi, C. I, İstanbul 1988

**DOMANIÇ Hayri/ ULUSOY Erol;** Ticaret Hukukunun Genel Esasları, 5. Bası, Arıkan Yayıncılık, İstanbul 2007.

**EREM Turgut S.;** Ticaret Hukuku Prensipleri Cilt I Ticari İşletme, Yedinci Baskı, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Nihad Sayâr Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1977.

**ERGÜN Mevci;** Ticari İşletme Hukuku, Alfa Aktüel Yayınevi, Eylül 2011.

**ERİŞ Gönen;** Açıklamalı İçtihatlı Türk Ticaret Kanunu Ticari İşletme ve Şirketler, Genişletilmiş 2. Baskı, En-kay Yayınevi, Ankara 1992.

**EROĞLU Nurettin;** Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu, 2.Baskı, Ankara 1995.

**GENÇTÜRK Muharrem;** Ticari Defterlerin Delil Niteliği, 1. Baskı, Yayılım Yayınları, İstanbul 1997.

**GÜCENME Ümit;** Tekdüzen Hesap Planına Göre Ticari İşletmelerde Muhasebe ve Envanter İşlemleri, Marmara Yayınları, Üçüncü Baskı, Bursa 1996.

**HUYSAL SEZGİN Ayşegül,** “YENİ TTK VE HMK ÇERÇEVESİNDE TİCARİ DEFTERLER”, <http://dergipark.gov.tr/download/issue-file/423> (Erişim Tarihi: 10.05.2017), s. 191-204.

**İNANÇ Mustafa;** “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda Ticari Defter Tutma, Envanter, Değerleme, Saklama ve İbraz Yükümlülüğü”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: Mayıs-Haziran, Yıl 2011.

**KANAT Zülküf;** Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1995

**KANETİ Selim;** Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul 1989

**KARAHAN Sami;** Ticari İşletme Hukuku, 27. Baskı, Konya 2015, Yetkin Yayıncılık

**KARAKOÇ Yusuf;** Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara 2012 (Genel Vergi)

**KARAKOÇ Yusuf;** Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, İzmir 1997 (Delil Sistemi).

**KARAKOÇ Yusuf,** “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, Vergi Dünyası, Eylül 1995, S. 169, s. 102-115 (Delil).

**KARAŞLAR Arif,** “VUK, TTK ve KDV Açısından Kanuni Defterlerin Tasdiki ve Özellikli Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2009, S. 252, s. 202-210

**KARAYALÇIN Yaşar;** Muhasebe Hukuku, Bankacılık ve Ticaret H. Araş. E. Yayınevi, Ankara 1998 (Muhasebe Hukuku).

**KARAYALÇIN Yaşar;** Ticaret Hukuku Dersleri Giriş-Ticari İşletme, İlaveli İkinci Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1960 (Ticari İşletme).

**KAYA Ali/HORASAN Emre;** “Ticari Defterlere İlişkin Yeni Ticaret Kanunu Hükümlerinin Muhasebe Açısından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi Hukuk Falütesi Dergisi, HAD,C.18, S.3.

**KAYAR İsmail;** Ticari İşletme Hukuku, Tıpkı 6. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara 2008.

**KAYIHAN Şaban/ YASAN Mustafa;** Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari İşletme Hukuku, Seçkin Yayınevi, Ankara 2012.

**KENDİGELEN Abuzer;** Türk Ticaret Kanunu Değişiklikler, Yenilikler ve İlk Tespitler, 1. Baskı, 2011 İstanbul, Oniki Levha Yayınları.

**KORKUT Ömer,** “Anonim Şirketlerde Yönetim Kurulu Üyelerinin Defter Tutma Yükümlülüğünden Kaynaklanan Hukuki Sorumluluğu”, Yaklaşım Dergisi, 2007 Ekim, S. 178, s. 246-253

**KURU Baki/ARSLAN Ramazan/YILMAZ Ejder;** Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 24. Baskı, Ankara 2013.

**KURTAY FAHRİ;** Ticari İşletme Belgeleri, Adana 1999

**MİMAROĞLU Sait KEMAL;** Ticaret Hukuku Birinci Cilt İşletme Hukuku, Genişletilmiş Üçüncü Baskı, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1978.

**MOROĞLU Erdoğan,** 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Değerlendirmeler ve Öneriler, On İki Levha Yayıncılık, 7. Baskı, İstanbul 2012

**MUTLUER M. Kamil,** Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 2011

**OKTAR Ateş,** Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul 2013

**OLGAÇ Senai/ÇENBERCİ Mustafa**, “İspat Hukuku Yönünden Ticarî Defterler”, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi, C. 3, Mart 1965, S. 1, s. 102-119

**ÖKTEM Recep**; Ticari Bilgi ve Belgeler, Türkmen Kitapevi, İstanbul 2014.

**ÖNCEL Mualla/KUMRULU Ahmet/ÇAĞAN Nami**; Vergi Hukuku, 22. Baskı, Ankara Mart 2013

**ÖZBALCI Yılmaz**; Vergi Usul Kanunu Yorumu ve Açıklamaları, Oluş Yayıncıları, 2. Baskı, Ankara 2012.

**ÖZDEMİR Necdet/KINACIOĞLU Naci**; Türk Ticaret Hukuku (Başlangıç Hükümleri), Genişletilmiş 5. Baskı. Ankara 1984

**ÖZDİLER KÜÇÜK Eda**; Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Yayınevi, Ankara 2011

**PEKCANITEZ Hakan/ATALAY Oğuz/ÖZEKES Muhammet**; Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Medeni Usul Hukuku, Yetkin Yayınları, 14. Baskı, Ankara 2013.

**SABAN Nihal**; Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 5. Baskı, İstanbul 2011.

**POLAT İlayda İrem**; Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara 2015.

**POROY Reha /YASAMAN Hamdi**; Ticarî İşletme Hukuku, Alınarak Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Bası, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2015.

**SOMUNCUOĞLU Ünal**; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na Göre Ticari Defterlerin İbrazı ve Delil Olma Nitelikleri”, İstanbul Barosu Dergisi 2012, C.LXXXVI, S.1, (s. 198-202).

**SUNGUR H. Halis/ BORAN M. Kamil**, Türk Ticaret Kanunu Şerhi ve Tatbikatı ve İlgili Mevzuat I Ticari İşletme, Kutulmuş Matbaası, İstanbul 1957.



**ŞENER Oruç Hami;** Teorik ve Uygulamalı Ortaklıklar Hukuku, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2012 (Ortaklıklar Hukuku)

**ŞENER Oruç Hami;** “Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıya, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt 6 Sayı 1 Yıl 2004, (s.233-294) (Zayi Belgesi)

**ŞENER Oruç Hami;** Ticari İşletme Hukuku Ders Kitabı, Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara Kasım 2016 (Ders Kitabı).

**ŞENYÜZ Doğan,** Vergi Ceza Hukuku, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 7. Baskı, Bursa 2013

**TAŞDELEN Nihat;** “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’na Göre Ticari Defterler, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt:3 Sayı:1 Yıl 2012, s. 257-295.

**TAYLAR Yıldırım;** Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008

**TEKİL Fahiman;** Ticari İşletme Hukuku, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1981.

**TEKİNALP Ünal;** Sermaye Ortaklarının Yeni Hukuku, Anonim ve Limited Ortaklıklar, Tek Kişi Ortaklığı, Ortaklıklar Topluluğu, Birleşme; Bölünme, Tür Değiştirme, Vedat Kitapçılık, Değiştirilmiş ve İkincil Düzenlemelerle Güncelleştirilmiş 3. Bası, İstanbul 2013.

**TEZEL Adnan,** “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi”, Reşat Kaynar’a Armağan, İstanbul 1981, s. 251-268.

**TOPAL Önder;** Ticari Defterlerin Delil Niteliği, Ankara 2015, Yetkin Yayıncılık.

**TUNA Ergun;** Ticaret Hukuku Cilt I Ticari İşletme, Bilim Teknik Yayınevi, Eskişehir 1989.

**ULUSOY Yılmaz;** Ticarî Defterler Ticarî Belgeler, Olguç Matbaası, Ankara 1981.

**UMAR Bilge/YILMAZ Ejder**, İspat Yükü, Kazanç Matbaası, 2. Baskı, İstanbul 1980

**UYGUN Esra**; “Defter Tutma Açısından Yeni TTK ve VUK’un Karşılaştırılması”, Bursa Bilanço Dergisi, Kasım/Aralık 2012, Sayı 143, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/143eu.pdf>, (Erişim Tarihi: 14.05.2017)

**ÜLGEN Hüseyin**; “Ticarî Defterlerle İspat”, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Dergisi Yıl:1967, C. IV, S. 1, s. 86-103.

**ÜLGEN Hüseyin/TEOMAN Ömer/HELVACI Mehmet/KENDİGELEN Abuzer/KAYA Arslan/ERTAN N. Füsun Nomer**, Ticarî İşletme Hukuku, On İki Levha Yayınları, , 5. Tıpkı Bası, İstanbul 2015.

**ÜNAL Oğuz Kürşat**; Fatura ve Teyit Mektubu, Bilge Yayınevi, Ankara 2015.

**YARBAŞ Fevzi**; Ticarî Defterlerin Delil Niteliği, Adalet Yayınevi, Ankara 1996.

**YILDIZ Seyfi**, “Ticarî Defterlerin İbrazı ve Kısmi İbraz Durumu (Presentation Of Commercial Books And partial Presentation Situtaion)”, MaliÇözüm, Nisan – Mayıs 2006, S. 75, s. 59-74

**YILMAZ Ejder**, “Ticari Defterlerin Delil Olması (HMK m.222) ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun Bu Konuda Getirdiği Yenilikler”, Bankacılar Dergisi, Özel Sayı, 2013, (s.28-41

**YILMAZ Halil**; Ticari Defter ve Belgelerin Kaybolması, Adalet Dergisi, Yıl 2015, Sayı 9, (s.196-205)

## **İNTERNET KAYNAKLARI**

<http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>

<http://malatyasmmmo.org.tr/duyurular-detay.asp?y=makale&d=1>

<http://www.sinerjimevzuat.com.tr/index.jsf?dswid=6436#>